



NEWS Euroconference

Edizione di giovedì 22 Febbraio 2024

CASI OPERATIVI

Registrazione della nota di variazione da parte del cessionario/committente
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Dichiarazione Iva 2024: le operazioni occasionalmente imponibili (rigo VF31)
di Stefano Rossetti

IMPOSTE SUL REDDITO

“Doppio binario” per le plusvalenze immobiliari
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IMPOSTE INDIRETTE

Azienda ed export: punti di attenzione in ambito doganale
di Guido Calderaro

CONTENZIOSO

Ricorso in Cassazione per violazione di circolari dell'Amministrazione finanziaria
di Angelo Ginex

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Statistiche sul mercato M&A degli studi di Commercialisti e Consulenti del Lavoro
di Giangiacomo Buzzoni di MpO & Partners



CASI OPERATIVI

Registrazione della nota di variazione da parte del cessionario/committente

di Euroconference Centro Studi Tributari



Alfa Srl aveva ricevuto da Beta Srl una fattura, emessa il 30 giugno 2023, per una fornitura di merce (mobili per arredamento) per l'importo di 10.000 euro + Iva 22%.

Poiché la merce non rispondeva all'ordine sottoscritto tra le parti (i mobili consegnati sono di un colore leggermente diverso a quanto pattuito) è sorta una contestazione, che le parti hanno risolto tramite un accordo che prevede l'emissione di una nota di credito di 2.000 euro + Iva; tale nota di credito è stata emessa con data 31 ottobre ed è stata ricevuta tramite SdI in data 12 novembre 2023.

Qual è il termine per registrare tale documento da parte di Alfa Srl?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Dichiarazione Iva 2024: le operazioni occasionalmente imponibili (rigo VF31)

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

Disciplina IRPEF, IVA e INPS delle attività non esercitate abitualmente

Scopri di più

Il **diritto alla detrazione** è uno dei diritti fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto che permette l'applicazione del meccanismo impositivo fondato sul **principio di neutralità dell'imposta**.

Sotto il profilo normativo, il **diritto alla detrazione**, nel suo complesso, è disciplinato dagli [articoli 19](#) e seguenti, D.P.R. 633/1972. Nello specifico:

- l'[articolo 19](#) delinea gli aspetti di carattere generale;
- l'[articolo 19-bis](#) si occupa del prorata di detrazione;
- l'[articolo 19-bis1](#) elenca i casi di indetraibilità oggettiva;
- l'[articolo 19-bis2](#) detta le regole per l'esecuzione della rettifica della detrazione;
- l'[articolo 19-ter](#) prevede le regole di detrazione dell'imposta da parte degli enti non commerciali.

L'[articolo 19, D.P.R. 633/1972](#), nello specifico, prevede che l'imposta sul valore aggiunto **può essere portata in detrazione**, solo se gli **acquisti di prestazioni di servizi e beni sono afferenti ad operazioni** che non sono esenti o escluse dall'imposta.

Il principio di afferenza, dunque, prevede che vi sia un **nesso diretto, concreto e attuale** tra l'acquisto (operazione passiva) e la vendita (operazione attiva) che permetta di **applicare il meccanismo di trasmissione dell'imposta sul valore aggiunto**, mediante detrazione e rivalsa, in modo tale da **poterla "scaricare" sul consumatore finale** (o sugli operatori economici con diritto alla detrazione oggettivamente o soggettivamente limitato).

Da quanto sopra, si evince chiaramente come la **concreta attuazione del diritto alla detrazione** comporti un **esercizio prospettico** di valutazione delle operazioni; infatti, le operazioni che conferiscono **il diritto alla detrazione sono quelle attive che**, notoriamente, vengono realizzate successivamente a quelle passive e da qui sorge la necessità per il soggetto passivo di "immaginare" quale possa essere il **collegamento tra le operazioni passive e quelle attive**.



Tale principio si applica anche ai soggetti che, in linea generale, effettuano **operazioni esenti**; infatti, tali soggetti, se dovessero effettuare **occasionalmente operazioni imponibili**, potrebbero esercitare il **diritto alla detrazione in relazione all'imposta** assolta sugli acquisti afferenti alle operazioni imponibili.

A mero titolo esemplificativo, si pensi al caso di un medico (che in linea generale effettua **operazioni esenti**), il quale saltuariamente svolge **attività congressuale** (attività imponibile). Il medico per predisporre e progettare le slides acquista un **personal computer**. Se tale computer venisse utilizzato solo ed esclusivamente per esercitare l'attività congressuale, l'Iva assolta, all'atto dell'atto dell'acquisto, sarebbe **interamente detraibile**.

In un'ipotesi come quella sopra descritta si rende necessario compilare il **rgo VF31** della dichiarazione Iva.

Sez. 3-A Operazioni esenti	VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00
-------------------------------	--	---	-----	---	-----

Tale rigo è **composto da due colonne** in cui il contribuente deve indicare **l'imponibile** e **l'imposta** degli acquisti afferenti alle operazioni occasionalmente imponibili.

Il meccanismo logico collegato alla compilazione del predetto rigo è il seguente:

- l'imponibile e l'imposta relativi **all'acquisto afferente all'operazione occasionalmente imponibile** devono essere indicati nei righi che vanno dal **VF1** a **VF13**;
- l'imponibile e l'imposta dell'operazione occasionalmente imponibile devono essere indicati nei righi che vanno da **VE1** a **VE23**;
- in una situazione siffatta, l'imposta assolta sarebbe **detratta secondo il meccanismo del prorata** di detrazione, in quanto sembrerebbe un acquisto di natura promiscua (cioè riconducibile indistintamente alle due tipologie di operazione principali, ovvero le esenti e quelle che conferiscono il diritto alla detrazione);
- la compilazione del rigo **VF31**, dunque, fornisce la duplice informazione che **l'operazione attiva imponibile è occasionale** (quindi le operazioni esenti sono le uniche effettuate in via ordinaria) e **l'imposta assolta è ad essa afferente**, e quindi detraibile.

Inoltre, la compilazione di questo rigo esclude la compilazione degli altri righi della medesima sezione, ovvero:

- il rigo **VF32**, la cui casella va barrata soltanto se il contribuente nel corso del 2023 ha effettuato **esclusivamente operazioni esenti**. Ciò configge, evidentemente, con l'indicazione fornita nel rigo VF31;
- il rigo **VF33**, la cui casella va barrata soltanto se il contribuente ha aderito al regime previsto **dall'articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972**. Si tratta di un **regime opzionale**, in base al quale il contribuente è dispensato dagli **obblighi di documentazione e registrazione**.



di alcune operazioni esenti, a fronte della rinuncia al diritto alla detrazione. Anche ciò confligge con quanto sopra, poiché in tal caso non sarebbe **ammessa la detrazione dell'imposta**;

- il rigo **VF34**, il quale è deputato al calcolo del prorata di detrazione ai sensi dell'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#). Il prorata di detraibilità è applicato da quei contribuenti che esercitano un'attività che dà luogo sia ad **operazioni esenti** sia ad operazioni che conferiscono il **diritto alla detrazione**. I soggetti che barrano il rigo VF31, invece, effettuano le operazioni che danno il diritto alla detrazione solo in via occasionale e non ordinariamente, di conseguenza **non si pone la problematica relativa alla detrazione dell'imposta** inerentemente gli acquisti di natura promiscua.
- il rigo **VF35**, il quale è riservato agli **esportatori abituali** che non hanno assolto l'Iva all'atto delle importazioni;
- il rigo **VF36**, il quale è riservato ai **soggetti che operano nel mercato dell'oro**, diversi dai produttori di oro da investimento e dai trasformatori di oro in oro da investimento, devono indicare nel presente rigo l'ammontare dell'Iva detraibile ai sensi dell'[articolo 19, comma 5-bis, D.P.R. 633/1972](#).



IMPOSTE SUL REDDITO

“Doppio binario” per le plusvalenze immobiliari

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

A partire dalle **cessioni immobiliari effettuate dall'1.1.2024**, le plusvalenze che possono costituire redditi diversi di cui all'[articolo 67, Tuir](#), se non conseguite nell'esercizio d'impresa o arti e professioni, devono essere suddivise in **due categorie**:

- quelle derivanti dalla **cessione di fabbricati** che **non hanno subìto interventi da superbonus** di cui all'[articolo 119, D.L. 34/2020](#) (nelle diverse **misure percentuali** in funzione del periodo d'imposta in cui sono stati pagati i lavori);
- quelle derivanti dalla **cessione di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi** che hanno fruito del superbonus di cui al citato [articolo 119, D.L. 34/2020](#).

Mentre per la **prima categoria di plusvalenze** il quadro normativo ([articolo 67, lett. b, Tuir](#)) non ha subìto modifiche rispetto al passato, con conseguente **rilevanza della plusvalenza se tra l'acquisto e la cessione sono intercorsi meno di cinque anni**, per la seconda categoria la nuova lett. b-bis dell'[articolo 67, Tuir](#), **espande il periodo temporale di rilevanza della plusvalenza fino a 10 anni** intercorrenti **tra la data di fine dei lavori** (e non della data di pagamento degli stessi) che hanno beneficiato del superbonus e la **cessione del fabbricato**. Per entrambe le fattispecie di plusvalenze, è esplicitamente prevista **l'esclusione da tassazione** qualora **l'immobile sia pervenuto per successione** o qualora lo stesso sia stato **adibito ad abitazione principale per la maggior parte del periodo di possesso** dal proprietario o da un suo familiare. In tale contesto, tuttavia, mentre appare corretta l'esclusione in entrambi i casi della **cessione dell'abitazione principale**, meno comprensibile pare l'esclusione dell'immobile **pervenuto per successione** anche nella lett. b-bis dell'[articolo 67, Tuir](#), in quanto, come già osservato in dottrina, sarebbe stato più corretto escludere la rilevanza della plusvalenza **solo laddove i lavori siano stati eseguiti dal de cuius e non anche dall'erede (o dagli eredi)**. In quest'ultimo caso, infatti, non dovrebbe assumere alcun rilievo il titolo di provenienza del fabbricato su cui successivamente sono stati eseguiti i lavori che hanno beneficiato del superbonus.

Più complessa è invece la questione degli **immobili pervenuti per donazione**, poiché solamente la lett. b dell'[articolo 67, Tuir](#), disciplina la fattispecie, precisando che, in tal caso, il donatario assume **lo stesso periodo di possesso che il bene aveva in capo al donante**. In altre parole, la donazione è “trasparente” e non consente in alcun modo di **modificare l'anzianità di possesso**



in capo all'avente causa del negozio di liberalità. Tale impostazione non è replicata nella lett. b-bis, ragion per cui ci si è interrogato su come doversi comportare qualora sull'immobile oggetto di donazione siano stati effettuati dei **lavori che hanno fruito del superbonus**, sia nell'ipotesi che gli stessi siano stati eseguiti **dal donante prima della donazione**, sia qualora tali lavori siano stati eseguiti **dal donatario post** donazione. Nel primo caso, occorre tener conto del successivo [articolo 68, comma 1, Tuir](#), che nel quantificare la plusvalenza da tassare **richiama anche la lett. b-bis dell'articolo 67, Tuir**, precisando che il **donatario assume come costo di acquisto**, o di costruzione, quello **sostenuto dal donante**. Si potrebbe, quindi, sostenere che il **donatario possa tener conto dell'importo dei lavori sostenuti dal donante per il calcolo della plusvalenza** che potrebbe derivare dalla cessione **entro i successivi dieci anni dalla data** in cui è avvenuta la donazione, in quanto nella lett. b-bis non è prevista la medesima "trasparenza" temporale di cui alla precedente lett. b dell'[articolo 67, Tuir](#). Tale conclusione dovrebbe valere **in assenza di opzione per la cessione del credito o sconto in fattura**, in quanto in tali ipotesi la lett. b-bis **esclude il riconoscimento dei lavori, o li considera per il 50%**, per la determinazione del costo.

Nel secondo caso, ossia qualora i lavori che hanno beneficiato del superbonus siano stati **sostenuti dal donatario**, si dovrebbero rendere applicabili le **regole ordinarie già previste nella lett. b-bis**, con conseguente **decorrenza del decennio solo a partire dalla fine dei lavori eseguiti sull'immobile da parte del proprietario** (donatario).



IMPOSTE INDIRETTE

Azienda ed export: punti di attenzione in ambito doganale

di Guido Calderaro

OneDay Master

Iva nel settore edile e immobiliare

Scopri di più

La lettura dei dati pubblicati a febbraio dall'Istat e riferiti al periodo gennaio-dicembre 2023 mette in evidenza una **crescita del 2,5% delle esportazioni italiane** (extra UE) in rapporto a quelle rilevate nello stesso periodo del 2022. La maggiore crescita percentuale si apprezza per **le merci destinate in Cina (+16,8%) e in India (+7,8%)** anche se in termini percentuali rappresentano solo una quota del 3,4% dell'export complessivo.

Un segno positivo, si potrebbe affermare, e che rappresenta uno spunto per analizzare come le imprese italiane si presentino di fronte alle **sfide dei mercati internazionali**.

Spesso si tratta di imprese che rispondono alle richieste di acquirenti esteri che vengono a fare "shopping" in Italia, senza preoccuparsi di seguire i propri prodotti nei mercati internazionali di destinazione. Le aziende più strutturate si avvalgono di una **rete commerciale all'estero** (diretta o indiretta) e, quindi, hanno una **maggior propensione**, soprattutto nel primo caso, a **curare tutti gli aspetti relativi alle esportazioni**.

Nella pratica, frequentemente si osserva la disinvoltura con la quale i cedenti nazionali provvedono a concludere transazioni che riguardano proprie merci destinate all'esportazione, trattandole alla stregua di **cessioni interne o unionali, trascurando gli aspetti doganali** che assumono rilievo in relazione alle differenti conseguenze che possono derivare da tale impostazione.

L'esportazione è uno dei regimi doganali (o *customs procedures* nella versione inglese) previsti all'articolo 5, par. 1, n. 16 del [Regolamento \(UE\) n. 952/2013](#) del 9.10.2013 (cd. CDU), per il quale l'esportatore deve vincolare le merci al regime (articoli 158 e 269 CDU) presentando la relativa dichiarazione di esportazione, le merci, nonché **eventuali specifiche autorizzazioni o licenze all'ufficio doganale di "esportazione"**. Le merci, poi, sono soggette a **vigilanza doganale** dall'accettazione della dichiarazione, fino a quando **non escono dal territorio doganale dell'Unione**.

Uno dei primi problemi che si incontrano nelle cessioni all'esportazione è quello della resa applicabile, frequentemente risolta con la **scelta dell'Incoterms EXW** (*franco fabbrica* – senza



obbligo del venditore di caricare la merce sul veicolo di prelevamento, né di sdoganarla all'esportazione) da cui discende anche l'esigenza di definire **chi assume il ruolo di "esportatore" ai fini doganali**.

A tal riguardo il Regolamento Del. (UE) 2015/2446 della Commissione del 28.7.2015 (RD), all'articolo 1, par. 1, n. 19) **individua come esportatore**, nei casi diversi dal privato:

- la **persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione** che ha la **facoltà di decidere e ha deciso che le merci devono uscire da tale territorio doganale**, o quando non applicabile;
- qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione **che è parte del contratto** in virtù del quale le merci devono uscire da tale territorio doganale.

È di tutta evidenza che, in entrambe le ipotesi formulate dal regolatore Unionale, un requisito fondamentale è che la **persona che agisce in tale ruolo** sia **stabilita nel territorio doganale dell'Unione**, circostanza che si verifica quando una **persona fisica abbia la residenza abituale** o una **persona giuridica o un'associazione di persone, abbiano la propria sede statutaria, l'amministrazione centrale o una stabile organizzazione nel territorio doganale** dell'Unione (articolo 5, par. 31, n. 16, CDU).

Molto spesso, i cedenti che utilizzano la resa Incoterms EXW si limitano a **mettere a disposizione le merci agli acquirenti** (spesso non stabiliti in UE) senza interessarsi della **successiva attività doganale**, potendo con ciò determinare **problemi** (blocchi della merce e incremento dei costi non previsti) per quanto riguarda la **presentazione delle dichiarazioni di vincolo al regime dell'esportazione** (i trasportatori e gli operatori doganali, infatti, difficilmente intendono assumere il ruolo di esportatori in sostituzione delle parti interessate alla transazione commerciale).

Anche l'**acquisizione della certificazione dell'uscita della merce dal territorio doganale dell'UE**, indispensabile per provare ai fini Iva l'effettività della cessione nei casi di specie (come previsto dall'articolo 8 n. 633/1972) risulta **di difficile ottenimento**, laddove l'operazione doganale non sia stata curata direttamente dal cedente; lo stesso dovrà procurarsi la **dimostrazione che la fattura che ha emesso compaia nella dichiarazione doganale di esportazione e sia presente il messaggio elettronico di avvenuta uscita della merce**, recuperabile verificando il numero di MRN che identifica la dichiarazione sul sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli alla sezione Servizi digitali "[Notifica di esportazione del M.R.N. \(Movement Reference Number\)](#)". Il problema si presenta nella sua complessità, anche quando il trasporto o la spedizione di beni fuori del territorio dell'UE, **non sia stato fatto a cura o a nome del cedente**. Senza dilungarsi in questa sede sulla tematica, **la mancanza della certificazione dell'uscita della merce entro 90 giorni** dallo svincolo (articolo 335 del Regolamento Esec. (UE) 2015/2447 della Commissione del 24.11.2015 – RE) **richiede un intervento attivo del dichiarante per fornire all'ufficio doganale di esportazione la prova che le merci abbiano lasciato il territorio doganale dell'Unione**.



È opportuno ricordare che **le conseguenze, in assenza della prova dell'avvenuta esportazione**, si sostanziano nell'applicazione della **sanzione amministrativa**, prevista dall'[articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), compresa fra il 90% e il 180 % dell'Iva relativa alla **merce ceduta non «appurata»**; per le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'UE **entro novanta giorni dalla consegna**, a cura del cessionario non residente o per suo conto, l'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), prevede sanzione amministrativa dal **50% al 100% dell'Iva relativa**; ovviamente per entrambe le sanzioni si dovrà procedere al recupero dell'Iva stessa.

Presupposto indefettibile per una corretta esportazione è, poi, la **“classificazione tariffaria delle merci”** che consiste nel determinare una delle **sottovoci o ulteriori suddivisioni della nomenclatura combinata** (NC) in cui le merci devono essere classificate (art. 56 del CDU); la nomenclatura combinata (NC) è prevista dal Reg. (CEE) n. 2658/87 (emanato in adesione alla *Convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merci – Convenzione SA – in vigore dall'1.1.1988 e annualmente aggiornato*).

La corretta classificazione costituisce anche la base per la verifica delle **misure non tariffarie**, che dovrebbero essere sempre tenute in stretta evidenza dagli operatori economici e che possono riguardare:

- **standard tecnici**, etichettatura, imballaggio e requisiti di qualità (quali ad esempio norme sulla sicurezza alimentare o specifiche tecniche per prodotti elettronici);
- **quote**, che limitano la quantità di beni che possono essere esportati;
- **divieti di esportazione**, che impediscono l'esportazione di determinati beni;
- **misure sanitarie** e fitosanitarie;
- **controlli dei prezzi**, che regolano i prezzi dei prodotti esportati;
- altre **regolamentazioni specifiche** per settori o prodotti.

La difficoltà e complessità della classificazione tariffaria nei casi controversi dovrebbe, poi, essere supportata attraverso il ricorso alle **Informazioni Tariffarie Vincolanti** (Decisioni ITV), previste dall'articolo 33 CDU (per il vero poco richieste dagli operatori in Italia rispetto ad altri paesi dell'UE), che mantengono la loro validità per un periodo di **tre anni senza poter essere disconosciute dalle autorità doganali** di tutta l'UE e che consentono di avere certezza sulla **nomenclatura combinata** attribuibile ad un bene.

Tra i **controlli sulle esportazioni** che contribuiscono alla sicurezza internazionale – e che incidono sul commercio con i Paesi terzi – meritano particolare attenzione le disposizioni relative ai **beni suscettibili di duplice uso** (*civile e militare – cd. beni dual-use*) soggetti al Regolamento (UE) 2021/821 del 20.5.2021, che richiedono una preliminare e attenta analisi da parte degli esportatori.

Non meno importanti sono i controlli necessari per effetto delle **misure restrittive nei confronti di determinati Paesi terzi assoggettati ad embargo commerciale** sulla base dell'articolo 215 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, tra le quali vale pena di accennare in questa sede **quello più attuale nei confronti della Russia** previsto dal



Regolamento (UE) N. 833/2014 del Consiglio del 31.7.2014, aggiornato a dicembre con il 12° pacchetto di sanzioni. In base a tale regolamento agli operatori **dell'UE è richiesta l'adozione di adeguate procedure di *due diligence*** per garantire che le loro esportazioni che riguardano merci sanzionate per la Russia non vengano dirottate verso tale nazione.

Oltre alle misure nei confronti della Russia, in ambito UE sono attualmente in vigore oltre 40 regimi sanzionatori che derivano da decisioni ONU o sono imposti in modo autonomo.

Particolare attenzione va, inoltre, rivolta all'esportazione di **materiali d'armamento e di prodotti per la difesa** elencati nell'allegato alla direttiva 2009/43/CE che trovano la loro disciplina nella L. 185/1990, ma anche alle **merci che potrebbero essere utilizzate per la pena di morte, per la tortura o per altri trattamenti o pene crudeli, inumani o degradanti**, disciplinate dal Regolamento (UE) 2019/125 del 16.1.2019.

Pesanti sanzioni di carattere penale sono previste dagli articoli dal [18](#) al [20](#), [D.Lgs. 221/2017](#), in caso di **inosservanza dei diversi obblighi previsti** anche **per gli esportatori**.

Molte altre normative non meno importanti assumono rilevanza in caso di esportazione e devono essere considerate dagli esportatori, che per brevità di trattazione non esamineremo in questo contesto, tra le quali per citarne una il Regolamento (CE) n. 338/97 del 9.12.1996 relativo alla **protezione di specie della flora e della fauna selvatiche**.

La disamina degli aspetti in precedenza citati evidenzia la necessità di un'ampia **consapevolezza negli esportatori dei propri obblighi e responsabilità** e che devono essere risolti attraverso un **impegno dell'alta dirigenza verso la compliance**, una **formazione e sensibilizzazione del personale**, un'**adeguata struttura organizzativa** (gli adempimenti sono spesso lasciati alla sensibilità di differenti dipendenti non coordinati tra di loro), adeguate **procedure interne** che descrivono i processi e la preliminare **analisi e valutazione dei rischi**. Proprio quest'ultima costituisce una **necessità dell'azienda che lavora per processi** ed è mirata ad individuare e registrare tutti i rischi che ne possono compromettere l'affidabilità, definire le modalità adeguate per eliminarli o gestirli, fornire ai dipendenti e collaboratori i mezzi, gli strumenti, le informazioni e la formazione adeguati e necessari per garantire il corretto funzionamento e monitoraggio dei processi con particolare riguardo a quelli che hanno un **impatto diretto e indiretto**, nell'ambito della tematica che ci interessa, per gli aspetti doganali intesi in senso ampio. **Al documento di valutazione dei rischi doganali, quindi, il compito di costituire la base per la tutela dell'esportatore, ma più in generale dell'impresa.**



CONTENZIOSO

Ricorso in Cassazione per violazione di circolari dell'Amministrazione finanziaria

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Le **sentenze** pronunciate dalle **Corti di giustizia tributaria di secondo grado** sono **impugnabili** innanzi alla **Corte di cassazione** ai sensi dell'[articolo 62, D.Lgs. 546/1992](#), il quale prevede la proponibilità del ricorso per tutti i **“motivi”** elencati nell'[articolo 360 c.p.c.](#) e l'applicabilità delle norme del codice di procedura civile.

In via generale, la disciplina del **ricorso per cassazione** in materia tributaria non diverge da quella ordinaria, salvo talune **peculiarità**. La suprema Corte è un giudice la cui **funzione** fondamentale è quella **“nomofilattica”**, per cui non può, di regola, decidere la causa nel **merito**. Essa può solo **annullare** la sentenza e **rinviare** la causa al **giudice di merito**, oppure può **cassare senza rinvio** la pronuncia gravata. La decisione nel merito costituisce un'eccezione.

Con specifico riferimento ai **“motivi”** di impugnazione, occorre evidenziare che il **ricorso per cassazione** è un **mezzo di impugnazione a critica vincolata**, in quanto esso è proponibile soltanto per i motivi di ricorso tassativamente previsti dall'[articolo 360, comma 1, c.p.c.](#) Si tratta cioè di:

- motivi attinenti alla **giurisdizione**;
- **violazione** delle norme sulla **competenza**, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- **violazione e falsa applicazione di norme di diritto** e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- **nullità della sentenza o del procedimento**;
- **omesso esame** circa un **fatto decisivo** per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

I **motivi sub 1), 2), 4) e 5)**, vengono definiti **“errores in procedendo”** (vizi di attività); in questo caso, la Corte di cassazione è anche **giudice del fatto (processuale)** e, quindi, può esaminare direttamente gli **atti di causa**, fermo restando la puntuale indicazione, da parte del ricorrente, del fatto processuale di cui chiede il riesame.



Il motivo **sub 3)** configura invece un “*error in iudicando*” (vizio di giudizio), ovvero l’errore in cui è incorso il giudice nel **giudizio di diritto**, e più precisamente nella **individuazione e applicazione** delle **norme** che regolano il **rappporto giuridico dedotto in giudizio**.

Secondo quanto chiarito dalla **giurisprudenza di legittimità** (Cassazione n. 7155/2017), il ricorso in Cassazione è **inammissibile** “quando il provvedimento impugnato ha deciso le **questioni di diritto in modo conforme** alla giurisprudenza della Corte e l’esame dei motivi **non offre elementi per confermare o mutare l’orientamento** della stessa”, nonché “quando è **manifestamente infondata** la censura relativa alla **violazione** dei principi regolatori del **giusto processo**”.

È stato altresì precisato che, se nella **rubrica del motivo** risulta **erroneamente indicata** una **norma diversa** da quella di cui, nello svolgimento del motivo, si assume la **violazione**, il ricorso per cassazione **non è inammissibile**, sempreché la corretta **qualificazione giuridica** del vizio denunciato possa essere desunta dal contenuto della censura (Cassazione n. 28542/2019; Cassazione n. 19816/2021).

In tale contesto, poi, è d’uopo sottolineare che la “**violazione e falsa applicazione di norme di diritto**” sta a significare **errore** nella **individuazione, interpretazione o applicazione** della **norma relativa al caso concreto**, motivo di ricorso che più degli altri permette alla Corte di cassazione di assolvere alla **funzione nomofilattica**, assicurando l’**uniforme interpretazione** della legge, *ex articolo 65, R.D. 12/1941*.

Al riguardo, occorre sottolineare che la **violazione di circolari** emanate dall’Amministrazione finanziaria **non** può mai costituire **motivo di ricorso** per cassazione sotto il profilo della **violazione di legge**, in quanto esse **non** contengono **norme di diritto**, bensì **disposizioni di indirizzo uniforme interno** all’amministrazione da cui promanano (Cassazione n. 1335/2024).

Ciò, sulla base della considerazione per la quale le suindicate **caratteristiche** evidenziano la natura di **meri atti amministrativi non provvidenziali** degli stessi e, al tempo stesso, escludono che esse possano fondare **posizioni di diritto soggettivo** in capo a **soggetti esterni** alla stessa amministrazione. A questa regola non sfuggono le **circolari dell’Amministrazione finanziaria**, le quali **non vincolano né i contribuenti né i giudici**, così da risultare, appunto, anch’esse **esenti dal controllo di legittimità**.

Quest’ultima **dogliananza**, per quanto *prima facie* possa apparire “**banale e scontata**”, è stata prospettata più volte innanzi alla suprema Corte, per cui è importante sapere come difendersi.

Secondo l’Amministrazione finanziaria, la **violazione di legge** a fondamento del **ricorso per cassazione** può anche concernere la **violazione** di una propria **circolare**. Tuttavia, è abbastanza evidente che tale assunto è assolutamente errato in quanto, come confermato dalla **richiamata giurisprudenza** (in senso conforme Cassazione n. 16612/2008; Cassazione n. 11449/2005), la **violazione di documenti di prassi non** può costituire **motivo di ricorso in Cassazione** sotto il profilo della **violazione di legge**, trattandosi di atti che (banalmente) **non contengono norme di diritto**.





ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Statistiche sul mercato M&A degli studi di Commercialisti e Consulenti del Lavoro

di Giacomo Buzzoni di MpO & Partners

Specialisti in aggregazioni di attività professionali



Advisor qualificati per operazioni di aggregazione di attività professionali.

[SCOPRI DI PIÙ →](#)

Le operazioni di acquisizione/aggregazione di studi di Commercialisti e Consulenti del Lavoro sono molto diffuse ma poco conosciute, principalmente perché non vi è un obbligo di pubblicità, né dei dati di bilancio dei target né delle condizioni a cui avvengono le operazioni stesse. Tipicamente tali informazioni sono esclusivamente in possesso degli advisor che offrono consulenza nell'ambito di tali operazioni.

In un contributo del 2020 sono state fornite alcune statistiche relative alle ultime 100 operazioni di acquisizione/aggregazione di studi di Commercialisti e Consulenti del Lavoro seguite da MpO&Partners in qualità di advisor, concluse entro il 31/12/2019 quindi nel c.d. "periodo pre-Covid". **Si propone oggi un confronto tra quel campione e le ultime 100 operazioni concluse entro il 31/12/2022, quindi nel c.d. "periodo post-Covid".**

La tendenza più rilevante che emerge dal confronto riguarda la motivazione che spinge il professionista a cedere lo studio: nel campione pre-Covid ben 2 operazioni su 3 erano motivate dal pensionamento, nel campione più recente l'incidenza scende a meno di 1 operazione su 2. Quindi più aggregazioni e meno passaggi generazionali.

Tale evoluzione rispecchia le dinamiche scaturite in risposta ai cambiamenti del contesto socio-economico e tecnologico degli ultimi anni:

- In primo luogo, la pandemia ha accentuato la necessità di **aggregazione come strategia per condividere risorse tecnologiche avanzate, garantire la continuità operativa e rispondere in modo più efficace ed efficiente alle mutate esigenze dei clienti** in un contesto di crescente complessità.
- Inoltre, la crescente consapevolezza tra i professionisti dell'esigenza di **sviluppare competenze complementari** e offrire un ventaglio di servizi più ampio ha spinto verso la ricerca di **sinergie tramite aggregazioni**, al fine di consolidare risorse e conoscenze



specialistiche.

Infine, per gli studi di dimensioni più ridotte, l'adozione diretta dell'**intelligenza artificiale (IA)**

[Continua a leggere qui](#)