

Giovedì, 25 febbraio 2016

IL CASO DEL GIORNO

Nota di variazione anche se l'IVA accertata non viene pagata

/ Vincenzo CRISTIANO

Nell'articolata (e rivisitata) struttura dell'art. 26 del DPR 633/72 risulta non disciplinata un'altra fattispecie in materia di **variazioni in diminuzione**, collegata all'addebito *ex post* dell'IVA, dovuta e corrisposta dal fornitore in seguito ad accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate. Tanto prevede l'art. 60 comma 7 del DPR 633/72 in base al quale, nella formulazione attuale, "il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad **avvisi di accertamento** o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento [...]"

PAGINA 2

FISCO

La nuda proprietà non fa perdere lo sconto IMU sui comodati

L'IFEL ha fornito chiarimenti sulla riduzione del 50% della base imponibile IMU e TASI per gli immobili concessi ai parenti di primo grado

/ Arianna ZENI

Il comma 10 dell'art. 1 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha previsto, a partire dal 1° gennaio 2016:

- l'eliminazione della possibilità da parte dei Comuni di assimilare ad abitazione principale l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale;

- la **riduzione del 50%** della base imponibile IMU e TASI per le medesime unità.

L'agevolazione spetta alle seguenti **condizioni**:

- le unità immobiliari non devono essere accatastate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- le unità immobiliari devono essere concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la destinano ad abitazione principale;
- il contratto deve essere registrato;
- il comodante deve possedere un solo immobile in Italia e deve risie-

dere anagraficamente nonché dimorare abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso Comune un **altro immobile** adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

In relazione alla novità introdotta dalla legge di stabilità sono stati forniti dei chiarimenti dalla risoluzione del Ministero dell'Economia e finanze del 17 febbraio 2016 n. 1. Sul punto, l'IFEL ha pubblicato ieri sul proprio sito le risposte ai quesiti che gli sono stati posti nel corso dei seminari on line tenutisi il 29 gennaio ed il 12 febbraio 2016 con oggetto "Aggiornamento sulle disposizioni in materia di entrate introdotte dalla Legge di stabilità 2016" e che nella sostanza sono **conformi ai chiarimenti del MEF**.

Le risposte nn. 2 e 8 [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Errori formali non pregiudicano la detrazione IVA su operazioni intra-Ue

Nel trasferimento d'azienda il cedente non è liberato dai debiti contributivi

Spetta all'Agenzia delle Entrate dimostrare la qualità di erede

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Detraibile l'IVA per gli enti di formazione con contributi pubblici

/ Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO

Il Senato ha approvato ieri in via definitiva mediante voto di fiducia il disegno di legge di conversione del DL 30 dicembre 2015 n. 210 (c.d. " [...]"

PAGINA 4

Nota di variazione anche se l'IVA accertata non viene pagata

La giurisprudenza comunitaria offre una chiave di lettura nel caso in cui un cliente non paghi la maggiore imposta accertata

/ Vincenzo CRISTIANO

Nell'articolata (e rivisitata) struttura dell'[art. 26](#) del DPR 633/72 risulta non disciplinata un'altra fattispecie in materia di **variazioni in diminuzione**, collegata all'addebito *ex post* dell'IVA, dovuta e corrisposta dal fornitore in seguito ad accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate.

Tanto prevede l'[art. 60](#) comma 7 del DPR 633/72 in base al quale, nella formulazione attuale, "il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad **avvisi di accertamento** o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

In sostanza, la disposizione ammette il **diritto di rivalsa** della **maggiore imposta** accertata, quale immediata reazione legislativa ad una critica avanzata in sede europea (*cfr.* Procedura di infrazione n. 2011/4081), avente ad oggetto la salvaguardia del principio di matrice comunitaria della neutralità dell'imposta.

A ben vedere, *ante* modifica, il soggetto passivo restava inciso dalla maggiore IVA accertata, in palese contrasto al principio secondo cui l'imposta deve gravare unicamente sul soggetto passivo consumatore del bene o del servizio.

Se, dunque, è normativamente ammessa la rivalsa *a posteriori*, occorre interrogarsi su quale sia lo scenario se il **cliente**, "raggiunto" dalla variazione in aumento effettuata dal fornitore, non proceda contestualmente al pagamento dell'imposta dovuta, in riferimento ad un maggiore imponibile (come, ad esempio, si verifica nel caso di sotto-fatturazione originaria dell'operazione a monte, successivamente integrata in aumento per effetto dell'attività accertativa messa in moto dall'Agenzia delle Entrate).

Ebbene, in ipotesi come quella poc'anzi citata, pare logico che il fornitore abbia diritto non solo di esercitare la rivalsa, ma anche che la maggiore imposta sia ad

esso versata dal cliente. Quest'ultimo esercita, poi, il diritto di detrazione, in quanto spettante, completando così il quadro di perfetta **neutralità dell'imposta**, anche in sede di accertamento.

Se però quanto sopra enunciato può configurarsi come ipotesi "naturale", e quasi scontata, occorre aggiungere che il panorama si complica, ovviamente, nel caso in cui il cliente non provveda al pagamento, o perché in disaccordo con l'addebito della maggiore imposta, o, più semplicemente, perché non nelle condizioni di adempiere. Circostanza, quest'ultima, che tipicamente si manifesta quando il cliente sia parte ad esempio di operazione "in odore" di frode che abbia preordinato lo stato di insolvenza non solo nei confronti dell'Erario ma anche dei terzi e, quindi, del suo fornitore.

Al riguardo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia pare offrire una chiave di lettura della disposizione normativa, nella parte in cui l'assenza di effettiva rivalsa "contrasterebbe, peraltro, con la regola secondo cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello **percepito dal soggetto passivo**. Ciò non avverrebbe, invece, qualora il fornitore avesse, secondo il diritto nazionale, la possibilità di aggiungere al prezzo concordato un supplemento pari all'imposta applicabile all'operazione e di recuperare quest'ultimo presso l'acquirente del bene" (si veda, in particolare, sentenze *Elida Gibbs*, relativa alla causa [C-317/94](#), punto 24; *Goldsmiths*, relativa alla causa [C-330/95](#), Racc. pag. I_3801, punto 15, nonché *Balkan and Sea Properties e Provadinvest*, relativa alla causa [C-621/10 e C-129/11](#), punto 44).

In altri termini, e prendendo a "prestito" le parole della Corte, occorre doverosamente **ammettere la rettifica** anche nell'ipotesi di **rivalsa a posteriori**, a meno che si voglia sostenere che il diritto di rivalsa introdotto nell'art. 60 comma 7 del DPR 633/72 abbia un uso prettamente "formale" e non espliciti efficacia ogni qualvolta la rivalsa non sia possibile.

È bene tuttavia ricordare che una siffatta lettura determinerebbe un *revirement* della preesistente situazione normativa, ossia di incisione definitiva del fornitore, che le successive modifiche normative hanno, al contrario, inteso eliminare.

La nuda proprietà non fa perdere lo sconto IMU sui comodati

L'IFEL ha fornito chiarimenti sulla riduzione del 50% della base imponibile IMU e TASI per gli immobili concessi ai parenti di primo grado

/ Arianna ZENI

Il comma 10 dell'[art. 1](#) della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha previsto, a partire dal 1° gennaio 2016:

- l'eliminazione della possibilità da parte dei Comuni di assimilare ad abitazione principale l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale;

- la **riduzione del 50%** della base imponibile IMU e TASI per le medesime unità.

L'agevolazione spetta alle seguenti **condizioni**:

- le unità immobiliari non devono essere accatastate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;

- le unità immobiliari devono essere concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la destinano ad abitazione principale;

- il contratto deve essere registrato;

- il comodante deve possedere un solo immobile in Italia e deve risiedere anagraficamente nonché dimorare abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possiede nello stesso Comune un **altro immobile** adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

In relazione alla novità introdotta dalla legge di stabilità sono stati forniti dei chiarimenti dalla risoluzione del Ministero dell'Economia e finanze del 17 febbraio 2016 n. [1](#). Sul punto, l'IFEL ha pubblicato ieri sul proprio sito le [risposte](#) ai quesiti che gli sono stati posti nel corso dei seminari on line tenutisi il 29 gennaio ed il 12 febbraio 2016 con oggetto "Aggiornamento sulle disposizioni in materia di entrate introdotte dalla Legge di stabilità 2016" e che nella sostanza sono **conformi** ai **chiarimenti del MEF**.

Le risposte nn. 2 e 8 riguardano il caso in cui un contribuente, oltre alla propria abitazione principale ed a quella concessa in comodato ad esempio al figlio che la utilizza a sua volta come abitazione principale site nello stesso Comune, risulti **nudo proprietario** di una **terza abitazione**. Secondo l'IFEL, l'agevolazione concernente la riduzione del 50% della base imponibile dell'immobile concesso in comodato spetta in quanto il nudo proprietario non è soggetto passivo dell'impo-

sta (IMU e TASI).

Nel caso di **comproprietà** dell'immobile occorre verificare il rispetto di tutte le condizioni separatamente per i due coniugi. Pertanto, in linea con la risoluzione del MEF n. 1/2016, con la risposta n. 3 viene ribadito che nel caso in cui l'immobile in comproprietà tra i coniugi sia concesso in comodato ai genitori di uno di essi, l'agevolazione spetta solo al comproprietario per il quale è rispettato il vincolo di parentela richiesto dalla norma.

Fra le altre precisazioni, inoltre, l'IFEL ha ribadito che:

- se il comodante è proprietario di due abitazioni ed è titolare del diritto di abitazione come ex coniuge di una terza abitazione l'**agevolazione non compete** (risposta n. 7);

- se il comodante conduce in locazione un immobile nello stesso Comune dell'abitazione data in comodato, l'agevolazione si applica in quanto sono soddisfatte le condizioni richieste dalla norma, secondo cui il comodante ed il comodatario devono avere la residenza e la dimora abituale nello stesso Comune. Al contrario, se il comodante risiede in un altro Comune rispetto a quello dove è sito l'immobile concesso in comodato la riduzione del 50% non spetta (risposta n. 5).

Termine "immobile" riferito a fabbricati, terreni agricoli e aree fabbricabili

Infine, si evidenziano le considerazioni dell'IFEL in relazione alla norma contenuta nel citato comma 10 ove si parla di "un solo immobile in Italia" e, ancora, "oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale". Sul punto, il MEF, con la ris. n. 1/2016, ha precisato che il possesso da parte del comodante di un altro immobile che non sia destinato a uso abitativo **non impedisce** il riconoscimento dell'agevolazione.

Come osservato dall'IFEL, tuttavia, in materia di IMU, con il termine "immobile" si intendono i fabbricati, i terreni agricoli e le aree fabbricabili così definiti dalla disciplina dell'ICI (DLgs. [504/92](#)). L'interpretazione letterale e restrittiva della norma, quindi, dovrebbe portare a ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento al possesso (a titolo di proprietà, usufrutto, superficie, uso o abitazione) di qualsiasi immobile.

Detraibile l'IVA per gli enti di formazione con contributi pubblici

Il Ddl. di conversione del "Milleproroghe" chiarisce che ciò è possibile se sono effettuate operazioni imponibili o che danno diritto alla detrazione

/ **Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO**

Il Senato ha approvato ieri in via definitiva mediante voto di fiducia il disegno di legge di conversione del DL 30 dicembre 2015 n. [210](#) (c.d. "Milleproroghe").

In materia di IVA, la novità più rilevante contenuta nel decreto (precisamente, nei commi da 2-ter a 2-sexies dell'art. 10, introdotti in sede di conversione in legge) riguarda l'esercizio della detrazione da parte degli organismi di **formazione professionale** destinatari di contributi pubblici. Con una specifica disposizione interpretativa viene data risposta ai dubbi sollevati negli ultimi anni in tema di detraibilità dell'IVA sugli acquisti posti in essere dagli enti di formazione che ricevono finanziamenti **pubblici**, questione già affrontata da parte dell'Amministrazione finanziaria (circolari Agenzia delle Entrate 21 novembre 2013 n. [34](#) e 11 maggio 2015 n. [20](#); risposta ad interrogazione parlamentare n. [5-06067](#) del 30 luglio 2015).

Le incertezze sull'esercizio della detrazione dell'IVA da parte degli enti di formazione professionale che ricevono contributi pubblici a fondo perduto derivavano dalla convinzione secondo la quale il diritto alla detrazione da parte dei predetti enti sarebbe pregiudicato dalla natura di contributo o di corrispettivo delle somme erogate e, dunque, dalla rilevanza ai fini IVA del finanziamento usato per l'attività di formazione.

A tal proposito, la circ. n. 20/2015 aveva chiarito che il diritto alla detrazione dell'IVA da parte del soggetto beneficiario dipende esclusivamente dal regime impositivo delle **operazioni attive** che tale soggetto pone in essere (nella specie, le attività di formazione professionale) e il suo esercizio segue, pertanto, le regole generali di cui all'[art. 19](#) del DPR 633/72. Difatti, l'art. 19 comma 2 del DPR 633/72 dispone che non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (salve le ipotesi di cui al successivo comma 3 e all'[art. 19-bis2](#) del medesimo decreto).

In considerazione delle incertezze riscontrate, l'[art. 10](#) comma 2-ter del DL 210/2015 fornisce ora l'interpretazione autentica dell'art. 19 comma 2, primo periodo, del DPR 633/72 in relazione alla fattispecie qui evidenziata, chiarendo che gli organismi che svolgono attività di formazione professionale, e che percepiscono a tal fine contributi pubblici a fondo perduto (compresi i contributi erogati ai sensi dell'[art. 12](#) della L. 241/90), possono legittimamente **detrarre l'IVA** assolta sull'acquisto di beni e servizi relativi alle attività formative, purché gli stessi beni e servizi, acquistati grazie ai finanziamenti, siano impiegati per l'effettuazione di opera-

zioni **imponibili** o che danno diritto alla detrazione dell'IVA.

Recepito l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate

Qualora, invece, i beni e servizi siano utilizzati dall'ente di formazione esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo IVA (è questo il caso dei servizi resi agli utenti finali a titolo gratuito), non spetta il diritto alla detrazione dell'IVA "a monte".

Di fatto, vengono confermati i chiarimenti forniti dalla circ. n. 20/2015. Al contenuto di tale circolare deve, quindi, farsi ricorso per il corretto esercizio della detrazione nel caso in cui beni e servizi acquistati siano utilizzati **promiscuamente** nell'esercizio sia di operazioni fuori campo IVA che di operazioni imponibili e/o esenti.

Per le operazioni **già effettuate**, il comma 2-quater dell'art. 10 del DL 210/2015 specifica che resta salva la detrazione dell'imposta assolta "a monte" da parte degli organismi di formazione destinatari di finanziamenti pubblici, purché siano rispettate due condizioni:

- la detrazione dell'IVA sia stata esercitata anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 210/2015;
- l'imposta detratta non rientri tra le "spese" ammesse al finanziamento da parte dell'ente erogatore.

In merito a quest'ultima condizione, il comma 2-quinquies stabilisce che, nella determinazione dell'IVA **ammisibile** al finanziamento (anche nell'ambito della procedura pubblica di attribuzione dei contributi prevista dall'art. 12 della L. 241/90), gli enti erogatori dovranno tener conto dell'imposta effettivamente – e definitivamente – versata dal beneficiario, vale a dire "non recuperabile" ai sensi dell'[art. 7](#) del DPR 196/2008.

Fra le disposizioni di natura fiscale del decreto "Milleproroghe" si evidenziano altre due novità, contenute nell'art. 10 del DL 210/2015: sempre in materia di IVA, viene prevista, al comma 8-bis, la proroga al 2016 delle somme iscritte in conto residui nel 2015 nel bilancio dello Stato e relative all'applicazione dello **split payment** – previsione che interessa gli enti della Pubblica Amministrazione che applicano l'imposta secondo il sistema di cui all'[art. 17-ter](#) del DPR 633/72.

In materia di **accise** viene disposta la proroga, al 31 dicembre 2016, del termine entro il quale è possibile usufruire dell'applicazione dell'accisa con aliquota agevolata sulla produzione combinata di energia elettrica e calore, secondo i coefficienti stabiliti.

Errori formali non pregiudicano la detrazione IVA su operazioni intra-Ue

La Cassazione ha ribadito che tale diritto resta se l'Agenzia può accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

L'omessa integrazione della fattura o l'erronea indicazione del titolo di esenzione non determina il venir meno del diritto alla detrazione se i **requisiti sostanziali** sono presenti e l'Amministrazione finanziaria è in condizione di verificare la sussistenza di tali requisiti. È questa una delle indicazioni fornite dalla Cassazione nella sentenza n. [3581](#) di ieri, 24 febbraio 2016.

Il ricorso in Cassazione dell'Agenzia delle Entrate riguardava diverse contestazioni, ma quella di maggior interesse qui esaminata attiene all'indicazione di un titolo errato di esenzione IVA su fatture per prestazioni di **intermediazione** rese alla società italiana.

Il ricorso del contribuente contro la ripresa a tassazione dell'IVA su tali fatture era stato accolto in primo grado e anche l'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria era stato respinto.

In particolare, la C.T. Reg. delle Marche ha sottolineato che il contribuente aveva in effetti applicato un titolo errato di esenzione, ma le fatture contestate erano comunque state oggetto di **doppia registrazione** per cui il saldo IVA era rimasto inalterato e non aveva originato un debito di imposta.

Il giudice regionale aveva sottolineato che l'indicazione nelle fatture di un diverso titolo di esenzione ai fini IVA costituisce "un errore meramente **formale** che non ha certo originato un debito di imposta dal momento che, proprio per la doppia registrazione dell'imposta, il saldo IVA è rimasto inalterato".

Secondo la Suprema Corte il giudice regionale ha applicato correttamente i principi ribaditi anche di recente dagli stessi giudici di legittimità (Cass. n. 7577 del 15 aprile 2015).

Si ricorda che gli acquisti di beni e servizi intracomunitari, in base al DL n. 331/1993, comportano l'integrazione della fattura ricevuta o l'emissione dell'autofattura e l'annotazione sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti, ai fini dell'esercizio del-

la detrazione. In assenza di cause di indetraibilità, l'operazione risulta **neutrale**, considerato che l'IVA a debito coincide con quella a credito.

La Suprema Corte richiama la sentenza relativa alla causa [C-590/13](#), con la quale la Corte di giustizia ha affermato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA "esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi **sostanziali** sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi". I diversi Paesi dell'Ue possono introdurre particolari obblighi per prevenire frodi, ma tali obblighi non devono mettere in discussione il principio della detrazione dell'IVA.

È quindi necessario (e sufficiente) che gli acquisti siano effettuati da un soggetto passivo, tale soggetto sia debitore dell'IVA su tali acquisti e i beni siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.

Se l'Agenzia delle Entrate dispone delle informazioni necessarie per accertare la sussistenza di tali requisiti sostanziali, il diritto alla detrazione **non** può essere **negato** anche qualora il contribuente non abbia applicato o abbia applicato in modo corretto la procedura dell'inversione contabile.

In caso di omissione della doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri IVA vendite e acquisti, se è dimostrato che gli acquisti sono stati effettuati da un soggetto passivo dell'IVA e che le merci sono finalizzate a proprie operazioni imponibili, tali inadempienze non determinano alcun **danno erariale**.

È forse persino (o dovrebbe essere) superfluo sottolineare che il principio ribadito dalla Cassazione è condivisibile.

Ci sia consentita una riflessione finale: se si vuole arrivare un giorno a instaurare per davvero il tanto sbandierato spirito di collaborazione tra contribuente e Agenzia delle Entrate, sarebbe auspicabile che non si ripetessero in futuro contenziosi di questo tipo.

Nel trasferimento d'azienda il cedente non è liberato dai debiti contributivi

Il cessionario non risponde dei debiti nei confronti degli enti di previdenza contratti dall'alienante in quanto non opera la solidarietà ex art. 2112 c.c.

/ Luca MAMONE

In caso di trasferimento d'azienda, i **debiti** contratti dalla parte cedente nei confronti degli istituti previdenziali per omessi versamenti contributivi, ed esistenti al momento della cessione, restano soggetti alla disciplina ex art. 2560 c.c., ai sensi della quale l'alienante non è liberato dai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, sorti prima del trasferimento.

Questo principio è stato ribadito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. [3646](#) depositata ieri, precisando ulteriormente che, in tal caso, non può operare l'estensione di **responsabilità** all'acquirente prevista dal comma 2 dell'art. 2112 c.c.

Nel caso in esame, veniva confermata in sede d'appello la decisione di primo grado con cui il Tribunale di Roma aveva respinto l'opposizione proposta da una società editrice avverso il **decreto ingiuntivo** emesso in suo danno e relativo a debiti per mancati versamenti contributivi all'INPGI, contratti in precedenza da una società in seguito "acquisita" dalla ricorrente tramite trasferimento d'azienda.

In particolare, i giudici d'appello osservavano che sebbene il titolo del credito fosse costituito da un giudicato intervenuto tra la società ceduta e l'INPGI **precedentemente** al trasferimento, la circostanza che la sentenza di condanna fosse stata pronunciata successivamente alla cessione dell'azienda valeva a rendere l'acquirente successore a titolo particolare nel diritto controverso e dunque legittimato passivo della pretesa creditoria dell'Istituto previdenziale.

Avverso la sentenza d'appello, la società editrice ricorre per Cassazione lamentando violazione e falsa applicazione degli artt. 2112 e 2560 c.c., nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la Corte territoriale ritenuto che a fondare la sua responsabilità per i debiti contributivi *ante* trasferimento ba-

stasse la circostanza dell'avvenuta cessione dell'azienda **durante il processo** conclusosi con la sentenza che aveva condannato la società cedente a pagare all'INPGI i contributi in questione.

Per i giudici di Cassazione, il motivo proposto nel ricorso è da ritenersi **fondato**, in quanto la stessa giurisprudenza di legittimità ha già affermato che in caso di trasferimento di azienda, i debiti contratti dall'alienante nei confronti degli istituti previdenziali per l'omesso versamento dei contributi obbligatori, ed esistenti al momento del trasferimento, costituiscono debiti inerenti all'**esercizio dell'azienda** e restano soggetti alla disciplina dettata dall'art. 2560 c.c., senza che possa operare l'automatica estensione di responsabilità all'acquirente prevista dal comma 2 dell'art. 2112 c.c..

La solidarietà non è estesa ai crediti di terzi come gli enti previdenziali

Sul punto, nella sentenza in esame si precisa, altresì, che la tale solidarietà è **limitata** ai soli crediti di lavoro del dipendente e non è estesa ai crediti di terzi, quali devono ritenersi gli enti previdenziali, e che il lavoratore non ha diritti di credito verso il datore di lavoro per l'omesso versamento dei contributi obbligatori (salvo quello puramente eventuale relativo al risarcimento dei danni nell'ipotesi prevista dal comma 2 dell'art. 2116 c.c.), essendo estraneo al cosiddetto rapporto contributivo, che intercorre fra l'ente previdenziale e il datore di lavoro.

Al contrario, la Corte d'Appello ha invece erroneamente ritenuto che il trasferimento d'azienda intervenuto durante lo svolgimento della causa valesse di per sé a rendere operante la disciplina di cui all'art. 111 c.p.c., relativa alla **successione** a titolo particolare nel diritto controverso.

Spetta all'Agenzia delle Entrate dimostrare la qualità di erede

Non basta la dichiarazione di successione per chiamare in causa i presunti eredi

/ Alessandro BORGOGLIO

L'Agenzia delle Entrate deve dimostrare l'**accettazione dell'eredità** da parte dei chiamati, per poter esigere da questi ultimi l'adempimento dell'obbligazione del loro dante causa. A tal fine, non è sufficiente la sola allegazione della dichiarazione di successione, essendo invece necessaria la produzione degli atti dello stato civile, dai quali possa desumersi il legame di parentela con il *de cuius* che legittima alla successione, ovvero di qualsiasi altro documento da cui possa evincersi con certezza la sussistenza della qualità di **erede**. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. [3611](#) depositata ieri.

L'Amministrazione finanziaria, in sede di riassunzione di un giudizio, aveva chiamato in causa i presunti eredi di un contribuente deceduto nel corso del giudizio precedente. Questi eccepivano l'insussistenza della loro legittimazione passiva processuale, in quanto avevano rinunciato all'eredità.

La Suprema Corte ha stabilito, innanzitutto, che tale circostanza doveva essere eccepita nel giudizio di merito, non potendosi rilevare in ogni stato e grado del processo e, quindi, neppure in Cassazione. Sarebbe stato, poi, onere dell'Amministrazione finanziaria verificare la sussistenza di tale rinuncia e contestarla nel caso non risultasse inserita nel **registro delle successioni** (cfr. Cass. n. 3346/2014).

Al di là di tale eccezione, ciò che più rileva della sentenza, però, è che i giudici della Cassazione hanno stabilito che grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la legittimazione passiva processuale dei soggetti ai quali la domanda o l'impugnazione sia stata notificata, e, dunque, la loro avvenuta assunzione della qualità di erede per accettazione espressa o tacita, non essendo sufficiente la mera chiamata all'eredità, atteso che la *legitimatio ad causam* non si trasmette dal *de cuius* al chiamato per effetto della sola apertura della successione (cfr. Cass. n. 17295/2014). Tale onere incombente sull'Agenzia delle Entrate non può essere assolto con la produzione della sola denuncia di successione, mentre è idoneamente adempiuto con l'allegazione degli **atti dello stato civile**, dai quali è dato coerentemente desumere quel rapporto di parentela con il *de cuius* che legittima alla successione ai sensi degli artt. 565 e ss. c.c., o di qualsiasi altro docu-

mento dal quale possa desumersi la sussistenza di detta qualità (cfr. Cass. n. [13738/2005](#)).

Nel caso di specie, il Fisco non aveva allegato alcunché a riprova della sussistenza della qualifica di erede in capo ai soggetti chiamati in causa e, del resto, neppure la Commissione tributaria regionale aveva argomentato circa le fonti dalle quali aveva desunto tale qualità. Da qui, la cassazione, con rinvio, della sentenza.

Si ricorda che, sebbene non menzionato, la Suprema Corte sia era già occupata, con un precedente arresto, della questione: infatti, con la sentenza n. [21101/2010](#), i giudici di legittimità avevano stabilito che solo l'erede, a seguito della confusione dei patrimoni, può rispondere delle **obbligazioni anche tributarie** del *de cuius* e, pertanto, prima dell'accettazione, i chiamati all'eredità del defunto non possono essere citati in causa per l'accertamento in sede contenziosa dei debiti tributari contestati al defunto.

Qualità dimostrabile con i registri dello stato civile

Già in tale sede, inoltre, la Cassazione aveva precisato che grava sull'Amministrazione l'onere di provare l'accettazione dell'eredità da parte del chiamato, per poter esigere l'adempimento dell'obbligazione del suo dante causa, a nulla rilevando, peraltro, il disposto dell'art. 7 del DLgs. 346/90 ("Fino a quando l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato"), poiché trattasi di norma che fissa un'eccezione alle regole in tema di obbligazioni, applicabile strettamente alla sola ipotesi dell'imposta di successione e non estensibile ad altri debiti tributari.

Nell' giurisprudenza di merito, infine, si evidenzia la sentenza n. [145/41/11](#), con cui la C.T. Prov. Milano ha stabilito che è nullo l'accertamento emesso nei confronti di un contribuente chiamato in causa in qualità di erede del defunto, qualora egli abbia rinunciato all'eredità: infatti, se la **rinuncia** venisse **revocata**, l'Agenzia delle Entrate potrebbe sempre azionare i propri poteri di accertamento.

L'imprenditore individuale cessato non sfugge al fallimento della società di fatto

La revoca del suo fallimento non preclude l'estensione ad esso del fallimento relativo alla società di fatto cui ha dato vita con un terzo

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. [3621](#) depositata ieri, ha precisato che la **revoca del fallimento** di un imprenditore individuale perché cancellato dal Registro delle imprese da oltre un anno, ex art. 10 del RD 267/42 (L. Fall.), non preclude l'accertamento di una società di fatto tra lo stesso imprenditore ed altro soggetto il cui eventuale fallimento si estende ai relativi soci, ivi incluso l'ex imprenditore individuale; ciò in applicazione dell'art. 147 L. Fall. che converte la responsabilità illimitata in requisito di fallibilità derivata (o prodotta) da quella sociale.

Nel caso di specie, nel marzo 2012, il Tribunale di Trani pronunciava, in estensione al fallimento di un'impresa individuale, ex art. 147 L. Fall., il fallimento della società di fatto tra l'imprenditore stesso ed una srl, nonché di quest'ultima. La Corte d'Appello di Bari, a novembre 2012, **accoglieva il reclamo** presentato dalla srl dal momento che la cessazione dell'impresa individuale risultava iscritta nel Registro delle imprese già dall'aprile 2010, ovvero da più di un anno, ex art. 10 L. Fall. E la cancellazione, secondo i giudici d'appello, impediva che l'imprenditore individuale potesse essere considerato socio di fatto di una srl, destinatari di fallimento in estensione quali sodali della società di fatto. D'altra parte, il fallimento dell'imprenditore individuale era stato nel frattempo revocato (con provvedimento passato in giudicato), proprio in ragione del fattore temporale, e, venuto meno il fallimento individuale, quale presupposto di quello per estensione, non si poteva procedere ad un nuovo fallimento (anche) dell'imprenditore individuale in difetto di esame della situazione patrimoniale della società di fatto.

Contro tale decisione ricorreva per Cassazione il curatore del fallimento della società di fatto (e, per estensione, dell'imprenditore individuale e della srl), deducendo, tra l'altro, la violazione degli artt. 10 e 147 L. Fall., essendosi erroneamente ravvisato nella **revoca del fallimento** dell'imprenditore individuale una ragione ostativa all'estensione del fallimento alla società di fatto tra l'imprenditore individuale e la srl, con conseguente nuovo fallimento del primo, questa volta come socio illimitatamente responsabile.

La Cassazione chiarisce la questione nei termini che seguono. Si osserva, innanzitutto, come la definitiva indagine giudiziale in ordine alla cessazione da oltre un anno dell'attività di impresa individuale non comporti anche il venire meno della **possibilità di accertare giudizialmente** un vincolo sociale (società di fatto) tra il medesimo soggetto ed un terzo. Pertanto è errata

quella parte della decisione d'appello che ha escluso la possibilità di dichiarare il fallimento del primo in estensione, ma come socio illimitatamente responsabile della società di fatto con la srl, adducendo il limite dell'anno, che rileva solo per la dichiarazione di insolvenza dell'imprenditore individuale.

In tal senso, peraltro, si è già espressa la sentenza della Suprema Corte n. [4529/2008](#). E su tali precisazioni non hanno inciso i successivi interventi di riforma. Né può rilevare il termine annuale di cui all'art. 147 comma 2 L. Fall., ai sensi del quale il fallimento dei soci **illimitatamente responsabili** non può essere dichiarato decorso un anno dallo scioglimento del rapporto sociale; si tratta, infatti, di norma dettata in relazione ai soci illimitatamente responsabili di società regolare e non per il socio occulto o di fatto che risulti dopo la dichiarazione di fallimento di un imprenditore individuale. Situazioni ben distinte rispetto alle quali non è possibile il ricorso all'analogia (cfr. Cass. n. [5533/2015](#)).

Occorre, peraltro, focalizzare l'attenzione sulla società di fatto. E nella verifica dei **presupposti di fallibilità** della stessa non assume alcun rilievo la prosecuzione, dopo la cancellazione dal Registro Imprese, dell'attività imprenditoriale individuale, nel momento in cui si discuta di una forma di continuazione dell'attività economica e della sua insolvenza in una differente organizzazione soggettiva di tipo plurale. Sono, quindi, irrilevanti le questioni sull'esistenza di atti interruttivi del decorso dell'anno ex art. 10 L. Fall., perché la società di fatto assume una propria autonomia e connotazione, con identificazione soggettiva distinta rispetto alle persone (fisiche e non) che la compongono.

Anche alla luce di quanto precisato dalla pronuncia della Cassazione n. [13421/2008](#), poi, una volta revocato il (primo) fallimento dell'imprenditore individuale, non è più possibile discorrere di **mero mutamento del titolo della fallibilità**, posto che il soggetto "già" fallito diviene, in conseguenza della revoca, fallito come socio illimitatamente responsabile a titolo originario. Vale a dire che l'imputazione del successivo fallimento all'ex imprenditore individuale (conseguente all'accertamento della sua qualità di socio illimitatamente responsabile) resta circoscritta in una vicenda costitutiva definitivamente separata da quella iniziale di insolvenza individuale e non più necessaria nel fallimento della società di fatto. Ed in quest'ultimo contesto ciascun socio fallisce non per propria personale insolvenza, ma in base alla regola della ripercussione del fallimento sociale.

"Caro petrolio" per autotrasporto conto terzi anche in caso di comodato

L'Agenzia delle Dogane fornisce chiarimenti sul credito d'imposta per gasolio per autotrazione

/ Pamela ALBERTI

L'Agenzia delle Dogane, con circolare n. 4/D pubblicata ieri ma datata 23 febbraio, fornisce alcuni chiarimenti in merito all'agevolazione sul gasolio per autotrazione di cui all'art. 6 del DLgs. n. 26/2007 (c.d. "**caro petrolio**"), il quale demanda per le modalità di ottenimento dell'agevolazione al DPR 277/2000.

Con riferimento agli esercenti trasporto merci, l'art. 3 del citato DPR prevede che, per ottenere il beneficio, gli esercenti nazionali e comunitari debbano presentare al competente ufficio delle Dogane una **dichiarazione** sottoscritta dal titolare o dal rappresentante legale o negoziante dell'impresa.

Tra i dati richiesti nella dichiarazione l'esercente deve riportare per singolo autoveicolo il titolo giustificativo del possesso; il citato art. 3 comma 6 elenca anche determinate figure negoziali alternative alla proprietà. Atteso il progressivo ampliamento delle forme di disponibilità di autoveicoli commerciali, si è chiesto di conoscere se tale classificazione assuma valore tassativo o sia meramente esemplificativa.

Al riguardo, la circolare chiarisce che il contenuto della predetta norma va interpretato come espressivo dell'obbligatorietà della sussistenza in capo all'esercente del **titolo di possesso** dei mezzi che hanno impiegato il gasolio. Le figure negoziali ammesse di disponibilità degli autoveicoli sono esclusivamente quelle previste dalle norme di settore del trasporto merci.

Il beneficio fiscale in esame include due distinte categorie di esercenti (per conto terzi; in conto proprio) operanti nell'attività di trasporto merci, ciascuna delle quali sottoposta a una speciale disciplina che ne stabilisce le condizioni e i requisiti, oggettivi e soggettivi, per l'esercizio nonché i vincoli di utilizzo dei mezzi.

In linea di massima, l'esercente attività di autotrasporto merci **per conto di terzi** può avere la disponibilità dell'autoveicolo a titolo di proprietà, locazione con facoltà di compera - locazione finanziaria, acquisto con patto di riservato dominio, usufrutto.

La possibilità di concedere e utilizzare autoveicoli mediante comodato o locazione senza conducente è riservata a imprese iscritte nell'Albo degli autotrasportatori le quali utilizzano i mezzi per il trasporto merci conto terzi. In entrambe le fattispecie, il riconoscimento dell'agevolazione fiscale presuppone l'osservanza del suddetto vincolo e la forma scritta del contratto. Nel caso del **comodato**, il titolo di disponibilità del veicolo è documentato da parte dell'esercente, oltreché dal contratto debitamente registrato, con l'esibizione della copia vistata della prescritta dichiarazione sostitutiva resa all'Ufficio della Motorizzazione civile.

Con riguardo all'esercizio dell'autotrasporto merci **in conto proprio**, sono invece esclusi la locazione e il comodato.

La valenza, ai fini del beneficio fiscale, dei suddetti titoli di possesso dei mezzi utilizzati per l'esercizio del trasporto comporta l'aggiornamento del software predisposto per la compilazione della dichiarazione trimestrale di rimborso. Nelle more della realizzazione di tale intervento, l'esercente annoterà nel **Quadro A-1** della dichiarazione i titoli di possesso dell'autoveicolo ancora non configurati secondo il seguente criterio:

- per indicare l'usufrutto, la lettera A (Proprietà);
- per indicare l'acquisto con patto di riservato dominio, la lettera B (Locazione con facoltà di compera);
- per indicare il comodato senza conducente e le forme convenzionali adottate nel trasporto pubblico di persone, la lettera C (Locazione senza conducente).

Dichiarazione per consorzi e consorziati

Con particolare riferimento ai **consorzi**, la circolare afferma che nel settore del trasporto merci conto terzi sono presenti fattispecie variamente connotate di esercizio dell'attività in forma consortile mediante utilizzo di mezzi intestati allo stesso consorzio e di altri autoveicoli in disponibilità alle imprese consorziate, tutti distintamente iscritti nell'albo degli autotrasportatori. Al consorzio sono affidati la titolarità della gestione del distributore privato di carburanti nonché l'acquisto del gasolio per autotrazione destinato al rifornimento dei suddetti mezzi di trasporto. Stante l'approvvigionamento comune del carburante stoccato nei serbatoi dell'impianto, viene chiesto con frequenza di individuare i soggetti legittimati a presentare la dichiarazione di rimborso dell'accisa.

Il DPR 277/2000 riconosce il beneficio ai soggetti intestatari di idonei **titoli abilitativi** all'esercizio del trasporto merci e aventi la disponibilità degli autoveicoli riforniti con il gasolio agevolato.

Poiché i requisiti di applicazione dell'agevolazione sono distintamente posseduti dai diversi soci consorziati e dal consorzio medesimo e ognuno realizza autonomamente le condizioni di consumo previste per ottenere il beneficio, secondo la circolare ciascun esercente **consorziato** e il consorzio stesso devono presentare la propria dichiarazione trimestrale separatamente sottoscritta riportante, tra l'altro, il totale dei litri di gasolio consumati e i dati identificativi dei singoli autoveicoli posseduti e usati nei servizi di trasporto effettuati.

Gli ex white nella CFC black del 2015

Alla luce del nuovo criterio, possono essere considerati "privilegiati" Paesi prima non menzionati nel DM 21 novembre 2001

/ Ennio VIAL

L'avvicinarsi quasi caotico delle diverse normative in materia di CFC porta con sé l'effetto di evitare soluzioni di continuità nel caso di **investimenti in Svizzera** in società con un regime fiscale particolarmente favorevole (si veda ["Investimenti svizzeri al test CFC «black»"](#) del 18 gennaio).

La problematica discende dal fatto che il comma 4 dell'[art. 167](#), in vigore nel 2015, oltre a fare riferimento al DM [21 novembre 2001](#), ora abrogato, includeva nella disciplina anche i regimi fiscali (e non i Paesi *in toto*) che si caratterizzavano per un livello impositivo **inferiore alla metà** di quello italiano.

Ad ausilio del contribuente era prevista l'emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in cui questi regimi avrebbero dovuto essere indicati con la precisazione, tuttavia, che detto provvedimento avrebbe contenuto una lista **non esaustiva**.

Chi scrive condivide la tesi secondo cui è plausibile che tale provvedimento non vedrà mai la luce in quanto la L. [208/2015](#) (legge di stabilità 2016), oltre ad aver abrogato il riferimento al DM 21 novembre 2001, sembra aver dispensato l'Agenzia delle Entrate dal compito di predisporre la lista.

La decisione assunta si spiega con la volontà di porre alla base della disciplina CFC "black" un **unico criterio** di identificazione degli investimenti "sensibili": in particolare, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, si considerano "privilegiati" tutti i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori che assicurino un livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero dalla Norvegia e dall'Islanda.

L'effetto è quello di far sì che la Svizzera, rientrando nella disciplina CFC black fino al 2014 in quanto espressamente menzionata nel DM 21 novembre 2001, **non ne fuoriesca nel 2015**, nonostante sia stata espunta dalla lista dei "cattivi"; infatti, seppur in mancanza del provvedimento che ragionevolmente l'avrebbe menzionata, la Svizzera rientra nella disciplina CFC black poiché il livello impositivo inferiore al 50% di quello domestico, se verificato nello specifico caso, è il criterio ispiratore menzionato nel comma 4 sia nella versione in vigore nel 2015, sia in quella attuale.

Questa interpretazione, peraltro condivisibile, porta ad

effetti estremamente spiacevoli in ipotesi di Paesi che, a differenza della Svizzera, non avevano mai avuto una tradizione paradisiaca in quanto, pur dotati di qualche regime favorevole, non erano mai stati inclusi nel DM 21 novembre 2001.

Si pensi, per fare un esempio, al caso della **Tunisia** che offre agli investitori una *tax holiday* per un certo numero di anni.

Sino ad ora, questo Paese poteva ricadere solo nella CFC white di cui al comma 8-bis. Il caso più tipico era quello in cui la società controllata effettuava prevalentemente attività di servizi nei confronti della casa madre italiana realizzando in questo modo il c.d. *passive income*.

Peraltro, anche in questi casi, il contribuente poteva comunque attivare la procedura di **interpello** dimostrando che la struttura estera non era di puro artificio.

Esimente più stringente

L'inclusione eventuale nella CFC black, al contrario, determina conseguenze sotto vari profili. Innanzitutto l'esimente per disapplicare la tassazione per trasparenza non è più quella del comma 8-bis ma quella invero più stringente di cui alla lettera a) del comma 5 (svolgimento di un'**attività commerciale effettiva** nel territorio).

Una ulteriore conseguenza, tuttavia, potrebbe appalesarsi in caso di **cessione delle quote**. L'inclusione nella disciplina CFC potrebbe infatti determinare la non applicabilità dell'esenzione dell'[art. 87](#) del TUIR.

Il tutto, inoltre, in un contesto di generale incertezza.

Per quanto concerne il primo aspetto si può osservare come la criticità di una eventuale inclusione nella CFC black sia comunque mitigata dal fatto che ora l'interpello non è più obbligatorio. Il contribuente che dovesse realizzare in ritardo la questione potrebbe comunque disapplicare la tassazione per trasparenza stante la novella del decreto internazionalizzazione.

Rimane in ogni caso vivo il problema della tassazione delle plusvalenze in occasione della cessione. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [7/2013](#) ha chiarito (ancorché in relazione ad una holding paradisiaca) che un soluzione potrebbe essere lasciarsi **tassare per trasparenza**.

Compenso solo se viene provato il conferimento dell'incarico

L'onere spetta al professionista che richiede il pagamento; è rimessa al giudice la valutazione della sussistenza o meno della prova

/ Roberta VITALE

Diritto al compenso solo con prova del **conferimento dell'incarico**: spetta al professionista che agisce per il corrispettivo fornire l'onere della prova.

È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, nella sentenza n. [3652](#) depositata ieri.

Nei fatti, veniva accolta dal Tribunale l'opposizione a **decreto ingiuntivo** emesso in favore di un professionista per il pagamento di una somma richiesta dallo stesso a titolo di compenso per prestazioni professionali di dottore commercialista.

Il Tribunale aveva ritenuto insussistente la prova del conferimento dell'incarico professionale da parte dell'opponente, che aveva negato di aver conferito alcun incarico, sostenendo la sussistenza del rapporto professionale con un altro soggetto.

La Corte d'appello rigettava il gravame principale presentato dal professionista.

La Corte di Cassazione, rigettando a sua volta il ricorso del professionista, ribadisce le argomentazioni dei giudici di merito che ripropongono principi già espressi da giurisprudenza precedente (si vedano Cass. 27 gennaio 2010 n. [1741](#) e Cass. 4 febbraio 2000 n. [1244](#)).

In particolare, il conferimento dell'incarico rappresenta il presupposto imprescindibile per l'esecuzione di un rapporto di prestazione di opera professionale, dedotta dal professionista quale titolo del suo **diritto al compenso**.

Conferimento dell'incarico in qualsiasi forma

Il conferimento dell'incarico può avvenire in qualsiasi forma idonea a manifestare, in modo chiaro e inequivoco, la volontà del cliente.

La **prova** in ordine all'avvenuto conferimento dell'incarico, qualora sia contestato dal convenuto il diritto al compenso per mancata instaurazione del rapporto professionale, grava sull'attore; quindi, sul professionista che agisce in via giudiziale per ottenere il compenso.

È rimessa al giudice la valutazione della sussistenza o meno, nel caso concreto, della prova. Il relativo accertamento del giudice di merito è sottratto, se adeguatamente e coerentemente motivato, al sindacato di legittimità.

Inoltre – sempre secondo la giurisprudenza richiamata dalla sentenza in commento – **cliente** del professionista è il soggetto che, stipulando il relativo contratto, ha conferito l'incarico al professionista e non necessariamente il soggetto nel cui interesse viene eseguita la prestazione d'opera intellettuale. Tenuto al pagamento del compenso è colui che ha conferito l'incarico (Cass. 22 aprile 1995 n. [4592](#)).

Premesso quanto sopra, secondo la Cassazione, il giudice di appello si è conformato a tali principi ritenendo, con motivazione immune da vizi logici e non sindacabili in sede di legittimità, che l'appellante (il professionista) non abbia fornito la prova del conferimento dell'incarico professionale da parte del soggetto chiamato in causa.

Come già rilevato dal Tribunale, che respingeva la domanda di pagamento del professionista, dagli atti di causa non emergeva alcun elemento di prova in ordine a un **diretto conferimento** dell'incarico; anzi, è stato sostenuto che proprio il professionista avesse prestato la propria consulenza solo in favore di un altro soggetto.