



# Tax Newsletter n. 9/2017

**Tax & Legal**

## **Highlights:**

### **Legislazione**

Spesometro relativo al primo semestre 2017 -  
Differimento del termine di invio

Elenchi Intrastat - Misure di semplificazione

### **Prassi**

Diritti di accesso a banca dati 'on line' - Applicabilità  
dell'aliquota IVA del 4 per cento

### **Giurisprudenza**

Cessione frazionata di beni costituenti ramo aziendale -  
Legittimità della riqualificazione in cessione d'azienda

Cessioni all'esportazione con clausola *ex-works* -  
Spetta all'Amministrazione finanziaria provare la frode

Esenzione per i dividendi 'madre-figlia' - Incompatibilità  
con il diritto comunitario della clausola anti abuso



# Indice

## Parte prima

### Legislazione

- [Pagina 5](#) **Accertamento**  
*Indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili dal 2017 - Approvazione dell'elenco di attività economiche - Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 191552 del 22 settembre 2017*
- [Pagina 5](#) **IVA**  
*Trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. nuovo spesometro) relative al primo semestre 2017 - Differimento al 28 settembre 2017 - D.P.C.M. del 5 settembre 2017*
- [Pagina 5](#) **IVA**  
*Elenchi Intrastat - Misure di semplificazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, Provvedimento n. 194409 del 25 settembre 2017*
- [Pagina 6](#) **IVA**  
*Trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. nuovo spesometro) relative al primo semestre 2017 - Differimento al 5 ottobre 2017 - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 199339 del 28 settembre 2017*

## Parte seconda

### Prassi

- [Pagina 7](#) **Agevolazioni**  
*Regime speciale di tassazione in favore di lavoratori rimpatriati - Risposta a Interrogazione parlamentare Immediata n. 5-12154 del 14 settembre 2017*
- [Pagina 7](#) **Agevolazioni**  
*Credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive - Cumulabilità con il super ammortamento: compete - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 118 del 15 settembre 2017*
- [Pagina 7](#) **Agevolazioni**  
*Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - Applicazione al settore tessile e moda - Ministero dello Sviluppo economico, Risposte a domande frequenti (FAQ) del 29 settembre 2017*
- [Pagina 8](#) **Condono**  
*Definizione agevolata delle controversie tributarie - Risposte a quesiti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 23 del 25 settembre 2017*
- [Pagina 8](#) **IVA**  
*Fatturazione - Nuovo spesometro - Agenzia delle Entrate, Risposte a domande frequenti (FAQ) dell'8 e 22 settembre 2017*
- [Pagina 8](#) **IVA**  
*Diritti di accesso a banca dati 'on line' - Aliquota del 4 per cento - Applicabilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 120 del 28 settembre 2017*
- [Pagina 9](#) **IVA**  
*Nuovo spesometro - Problematiche relative alla trasmissione telematica - Proroga dei termini - Risposta a Interrogazione parlamentare Immediata n. 5-12296 - 5-12298 del 28 settembre 2017*

# Parte terza

## Giurisprudenza

- 1 [Pagina 10](#) **Accertamento**  
*Accertamento analitico-induttivo su vendite immobiliari - Valutazioni immobiliari da parte di associazioni di categoria - Rilevanza: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 16741 del 6 luglio 2017*
- 2 [Pagina 10](#) **Accertamento**  
*Accertamento analitico-induttivo basato sulle percentuali di ricarico - Rettifica del reddito dichiarato - Modalità di calcolo - Cassazione, Ordinanza n. 19213 del 2 agosto 2017*
- 3 [Pagina 10](#) **Accertamento**  
*Dividendi 'madre-figlia' - Società madre controllata da soggetti residenti in Stati terzi - Clausola anti abuso - Incompatibilità con il TFUE - Corte di Giustizia, Sentenza n. C-6/16 del 7 settembre 2017*
- 4 [Pagina 11](#) **Accertamento**  
*Accertamento integrativo ex art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Applicazione estensiva - Cassazione, Sentenza n. 21237 del 13 settembre 2017*
- 5 [Pagina 11](#) **Imposta di registro**  
*Trasferimento immobiliare - Base imponibile - Criteri di determinazione - Cassazione, Ordinanza n. 21257 del 13 settembre 2017*
- 6 [Pagina 11](#) **Imposta di registro**  
*Cessione frazionata di beni costituenti ramo aziendale - Qualificazione come cessione di azienda - Legittimità - Cassazione, Ordinanza n. 21767 del 20 settembre 2017*
- 7 [Pagina 11](#) **Imposte sui redditi**  
*Inerenza - Cost sharing agreement per spese di ricerca sviluppo di beni immateriali - Royalties per licenza d'uso dei medesimi beni - Difetto di inerenza: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 604 del 16 febbraio 2017*
- 8 [Pagina 12](#) **Imposte sui redditi**  
*Dividendi indirettamente provenienti da Stati a regime fiscale privilegiato - Rinuncia al regime privilegiato per evitare il regime di tassazione integrale dei dividendi: non è elusiva - Onere della prova che i dividendi non provengono da Stati a regime fiscale privilegiato: compete alla conduit - Commissione Tributaria Provinciale di Novara, Sentenza n. 145 del 6 luglio 2017*
- 9 [Pagina 12](#) **Imposte sui redditi**  
*Difetto di inerenza quantitativa: sussiste in presenza di comportamento del tutto antieconomico da parte dell'imprenditore - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 5162 del 9 agosto 2017*
- 10 [Pagina 12](#) **Imposte sui redditi**  
*Transfer pricing interno - Principio del valore normale: illegittimità - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 5162 del 9 agosto 2017*
- 11 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**  
*Spese di pubblicità ex art. 90, comma 8, L. n. 289 del 2002 - Presunzione assoluta di inerenza: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 21333 del 14 settembre 2017*
- 12 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**  
*Poteri dell'Amministrazione finanziaria - Sindacato sulla congruità dei costi e dei ricavi: sussiste - Sindacato su scelte di strategia commerciale: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 21405 del 15 settembre 2017*
- 13 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**  
*Art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 147 del 2015 - Efficace retroattiva: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 21438 del 15 settembre 2017*
- 14 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**  
*Applicazione dei principi contabili internazionali - Decorrenza - Cassazione, Sentenza n. 22099 del 22 settembre 2017*
- 15 [Pagina 14](#) **Imposte sui redditi - IVA**  
*Inerenza delle spese di ristrutturazione di immobili di terzi - Rimessione della questione alle SS.UU. - Cassazione, Ordinanza n. 22089 del 22 settembre 2017*

- 16 [Pagina 14](#) **IVA**  
*Cessioni intracomunitarie - Iscrizione al VIES: costituisce requisito formale e non sostanziale - Commissione Tributaria Regionale di Torino, Sentenza n. 1077 del 12 luglio 2017*
- 17 [Pagina 14](#) **IVA**  
*Fideiussione ex art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 - Natura del contratto - Cassazione, Ordinanza n. 20657 del 31 agosto 2017*
- 18 [Pagina 15](#) **IVA**  
*Regime del margine - Interpretazione restrittiva - Compravendita di veicoli usati - Cassazione SS.UU., Sentenza n. 21105 del 12 settembre 2017*
- 19 [Pagina 15](#) **IVA**  
*Acquisti destinati alla realizzazione gratuita di beni di investimento - Imposta assoluta a monte - Detraibilità se i costi sono direttamente connessi all'attività economica imponibile - Corte di Giustizia, Sentenza n. C-132/16 del 14 settembre 2017*
- 20 [Pagina 15](#) **IVA**  
*Trasferimento infragruppo di unità immobiliari abitative - Regime di esenzione: non compete - Cassazione, Sentenza n. 21725 del 20 settembre 2017*
- 21 [Pagina 16](#) **IVA**  
*Frode fiscale - Cessioni all'esportazione con clausola ex-works - Onere probatorio: spetta all'Amministrazione finanziaria - Cassazione, Sentenza n. 21740 del 20 settembre 2017*
- 22 [Pagina 16](#) **IVA**  
*Associazioni autonome di persone - Regime di esenzione - Esclusione per i servizi prestati nel settore assicurativo - Corte di Giustizia, Sentenze n. C-605/15, C-616/15 e C-326/15 del 21 settembre 2017*
- 23 [Pagina 16](#) **Sanzioni amministrative**  
*Prezzi di trasferimento - Disapplicazione delle sanzioni - Condizioni - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2454 dell'1 giugno 2017*
- 24 [Pagina 16](#) **Sanzioni amministrative**  
*Omessa indicazione in dichiarazione dei redditi di costi con controparti localizzate in Stati a regime fiscale privilegiato (c.d. black list) - Sanzioni applicabili - Cassazione, Ordinanza n. 22901 del 29 settembre 2017*
- 25 [Pagina 17](#) **Sanzioni penali**  
*Errore sulla norma fiscale - Nozione - Cassazione, Ordinanza n. 44293 del 26 settembre 2017*

# Parte prima

## Legislazione

1

### Accertamento

*Indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili dal 2017 - Approvazione dell'elenco di attività economiche - Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 191552 del 22 settembre 2017*

Il Provvedimento, emanato in attuazione dell'art. 9-bis del D.L. n. 50 del 2017, individua, in Allegato n. 1, le attività economiche per le quali, a seguito di approvazione con Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, saranno elaborati i primi 70 indici sintetici di affidabilità fiscale, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2017 in sostituzione dei corrispondenti studi di settore e parametri.

2

### IVA

*Trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. nuovo spesometro) relative al primo semestre 2017 - Differimento al 28 settembre 2017 - D.P.C.M. del 5 settembre 2017*

Il D.P.C.M. del 5 settembre 2017, pubblicato in G.U. n. 224 del 25 settembre 2017, differisce il termine per la trasmissione telematica, all'Agenzia delle Entrate, dei dati delle fatture emesse e di quelle ricevute e registrate, relative al primo semestre 2017 di cui all'art. 21 del D.L. n. 78 del 2010 (c.d. spesometro) dal 16 al 28 settembre 2017. Tale proroga vale anche per i soggetti che hanno aderito al regime opzionale per la trasmissione telematica dei dati delle fatture (art.1, comma 3, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127).

3

### IVA

*Elenchi Intrastat - Misure di semplificazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, Provvedimento n. 194409 del 25 settembre 2017*

Il Provvedimento, emanato in attuazione dell'art. 13, comma 4-quater, del D.L. n. 244 del 2016 (c.d. Decreto Milleproroghe, cfr. la nostra [TNL n. 2/2017](#)), contiene disposizioni volte a semplificare gli elenchi c.d. Intrastat e ridurre il numero dei contribuenti coinvolti dall'obbligo di comunicazione degli elenchi riepilogativi.

Il Provvedimento prevede, tra le altre, le seguenti misure, applicabili agli elenchi riepilogativi con periodo di riferimento decorrente dal 1° gennaio 2018:

- abolizione dei modelli INTRA trimestrali relativi agli acquisti di beni e servizi;
- valenza esclusivamente statistica dei modelli INTRA mensili relativi agli acquisti di beni e servizi;
- innalzamento della soglia (di ammontare trimestrale di acquisti, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti) al di sopra della quale scatta l'obbligo di presentare i modelli INTRA mensili, da 50.000 euro a 200.000 euro, per gli acquisti di beni, e da 50.000 euro a 100.000 euro, per gli acquisti di servizi;
- mantenimento dei modelli INTRA esistenti per le cessioni di beni e di servizi (per i quali la presentazione con periodicità mensile o trimestrale resta ancorata alla soglia di 50.000 euro);
- innalzamento della soglia 'statistica' per gli elenchi relativi alle cessioni di beni. In particolare, la compilazione dei dati statistici negli elenchi mensili relativi alle cessioni di beni è opzionale per i soggetti che non superano i 100.000 euro di operazioni trimestrali;
- semplificazione della compilazione del campo 'Codice Servizio', ove presente, attraverso il ridimensionamento del livello di dettaglio richiesto.



# 4

## IVA

*Trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. nuovo spesometro) relative al primo semestre 2017 - Differimento al 5 ottobre 2017 - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 199339 del 28 settembre 2017*

Poiché il funzionamento del servizio telematico 'Fatture e Corrispettivi' è stato sospeso dal 22 al 25 settembre 2017, il termine del 28 settembre 2017 per la trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute di cui all'art. 21 del D.L. n. 78 del 2010 (c.d. spesometro) è differito al 5 ottobre 2017.

La proroga era stata preannunciata mediante comunicato stampa n. 180 del 25 settembre 2017, in cui l'Agenzia delle Entrate ha anche specificato che gli uffici dell'Agenzia, ove riscontrino obiettive difficoltà per i contribuenti, valuteranno la possibilità di non applicare le sanzioni per meri errori materiali e/o nel caso in cui l'adempimento sia stato effettuato dopo il 5 ottobre, ma entro i 15 giorni dall'originaria scadenza.



# Parte seconda

## Prassi

1

### **Agevolazioni**

*Regime speciale di tassazione in favore di lavoratori rimpatriati - Risposta a Interrogazione parlamentare Immediata n. 5-12154 del 14 settembre 2017*

L'estensione ai redditi di lavoro autonomo del regime di tassazione previsto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015 per i redditi di lavoro dipendente ad opera dell'art. 1, comma 150, della L. n. 232 del 2017 (Legge di Bilancio per il 2017), ha decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017.

Pertanto, è agevolabile il reddito di lavoro autonomo prodotto dai soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato solo a decorrere dal periodo d'imposta 2017. I lavoratori autonomi già fiscalmente residenti in Italia nei periodi d'imposta antecedenti il 2017, quando la norma non trovava applicazione per tale categoria di soggetti, non possono beneficiare del regime in questione.

2

### **Agevolazioni**

*Credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive - Cumulabilità con il super ammortamento: compete - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 118 del 15 settembre 2017*

Il credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive, di cui all'art. 10 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83, è cumulabile con la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista dall'art. 1, commi da 91 a 94, della L. n. 208 del 2015 (c.d. super ammortamento), in quanto le due agevolazioni perseguono finalità del tutto diverse, tali da non rendere la prima misura alternativa all'altra.

3

### **Agevolazioni**

*Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - Applicazione al settore tessile e moda - Ministero dello Sviluppo economico, Risposte a domande frequenti (FAQ) del 29 settembre 2017*

Tra le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta (di cui alla Legge di Stabilità 2015, cfr. la nostra [TNL n. 3/2016](#)) possono rientrare anche quelle poste in essere dalle imprese operanti nel settore del tessile e della moda collegate alla ideazione e realizzazione dei nuovi campionari.

Le attività agevolabili sono quelle svolte nelle fasi della ricerca e ideazione estetica e nella conseguente realizzazione dei prototipi dei nuovi prodotti, che potrà in concreto apprezzarsi in rapporto ai materiali utilizzati, alla combinazione dei tessuti, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle serie precedenti.

Al contrario le attività finalizzate a semplici adattamenti di una gamma di prodotti esistenti attraverso, ad esempio, l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica unicamente dei colori proposti o di un elemento di dettaglio, non possano costituire attività ammissibili al credito d'imposta in quanto costituenti modifiche ordinarie o di *routine*.



## 4

**Condono**

*Definizione agevolata delle controversie tributarie - Risposte a quesiti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 23 del 25 settembre 2017*

La Circolare n. 23 fornisce risposte a quesiti sul regime di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti introdotto dall'art. 11 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 96 del 2017 (c.d. Manovra Correttiva). I chiarimenti in oggetto si affiancano a quelli contenuti nella Circolare n. 22 del 28 luglio 2017.

Tra gli altri aspetti, la Circolare affronta il rapporto tra la definizione agevolata delle liti e la precedente definizione dei carichi iscritti a ruolo in pendenza di giudizio; inoltre, specifica che, a seguito di fallimento del contribuente, l'istanza di definizione agevolata delle controversie pendenti può essere legittimamente presentata dal curatore e, in caso d'inerzia di quest'ultimo, dal fallito. Infine, la Circolare contiene alcuni pratici esempi per aiutare i contribuenti nella compilazione del modello di versamento F24.

## 5

**IVA**

*Fatturazione - Nuovo spesometro - Agenzia delle Entrate, Risposte a domande frequenti (FAQ) dell'8 e 22 settembre 2017*

Nell'ambito della piattaforma 'Fatture e Corrispettivi' del proprio sito *web*, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le risposte ai quesiti più frequenti posti dagli operatori che devono predisporre e inviare la Comunicazione dei dati delle fatture (c.d. spesometro) relative al primo semestre del 2017.

I principali chiarimenti riguardano (i) le agenzie di viaggio e turismo di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972; (ii) gli acquisti effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni in ambito istituzionale; (iii) le distribuzioni mediante *vending machines* (iv); le operazioni con controparti non residenti.

Si segnalano, tra gli altri, i seguenti chiarimenti.

- I dati devono essere trasmessi per competenza, ossia facendo riferimento, per le fatture emesse, alla data di emissione; per le fatture ricevute, alla data di registrazione. Si possono anche trasmettere in un unico file dati di fatture relative a periodi diversi. Il sistema notifica uno specifico avviso ove le fatture inviate presentino data non coerente con il periodo di riferimento.
- Nei casi di cessione di beni e prestazione di servizi a consumatore finale non residente, con emissione di fattura, nel campo 'IdCodice' può essere indicato un qualsiasi elemento identificativo del cliente (es.: nome e cognome o solo cognome, codice cliente o altro).
- In caso di autofatture per acquisti di servizi extra-EU, i relativi dati devono essere riportati - nella sezione DTR - indicando l'imposta e la natura con il codice 'N6'.

## 6

**IVA**

*Diritti di accesso a banca dati 'on line' - Aliquota del 4 per cento - Applicabilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 120 del 28 settembre 2017*

La messa a disposizione, da parte di una Banca dati *on-line*, di prodotti editoriali digitalizzati aventi le caratteristiche di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, muniti di codice ISBN o ISSN, è soggetta ad aliquota IVA del 4 per cento di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.



## 7

**IVA**

*Nuovo spesometro - Problematiche relative alla trasmissione telematica - Proroga dei termini - Risposta a Interrogazione parlamentare Immediata n. 5-12296 - 5-12298 del 28 settembre 2017*

Premesso che:

- In data 25 settembre 2017, l'Agenzia delle Entrate ha comunicato un'ulteriore proroga sino al 5 ottobre 2017 per la trasmissione dei dati delle operazioni rilevanti ai fini IVA relative al primo semestre 2017 (c.d. spesometro), a causa di inaccessibilità della piattaforma *web* dedicata agli invii;
- la stessa Agenzia ha precisato che 'gli uffici dell'Agenzia, ove riscontrino obiettive difficoltà per i contribuenti, valuteranno la possibilità di non applicare le sanzioni per meri errori materiali e/o nel caso in cui l'adempimento sia stato effettuato dopo il 5 ottobre, ma entro i 15 giorni dall'originaria scadenza';
- quest'anno l'adempimento si presenta più complesso ed oneroso, sia con riferimento alla quantità dei dati richiesti (trasmissione analitica dei dati di ogni singola fattura emessa e ricevuta, attribuzione di codici specifici per le attività esenti, non soggette e non imponibili, comunicazione dell'anagrafica completa dei clienti e fornitori) sia in relazione al canale di trasmissione, focalizzato sulla nuova piattaforma *web* 'fatture e corrispettivi',

il Governo ritiene opportuno stabilire il nuovo termine di trasmissione quando il sistema sarà nuovamente pienamente operativo.

Per quanto riguarda il tema delle sanzioni, ritiene necessario intervenire, attraverso misure di carattere normativo, per prevedere l'applicazione delle relative sanzioni solo nei casi in cui si registrino inadempimenti gravi o dolosi, escludendo invece di sanzionare gli inadempimenti di carattere formale o determinati dai problemi di operatività del sistema.

Quanto avvenuto evidenzia la necessità di completare il modello di trasmissione in via telematica dei dati da parte dei contribuenti, eventualmente intervenendo in sede legislativa, anche nell'ambito del prossimo disegno di Legge di Bilancio, per apportare le opportune revisioni in materia, in modo da rendere il sistema nel suo complesso più semplice ed efficiente.

Si riserva quindi di fornire ulteriori aggiornamenti in merito nelle prossime settimane.

# Parte terza

## Giurisprudenza

1

### Accertamento

*Accertamento analitico-induttivo su vendite immobiliari - Valutazioni immobiliari da parte di associazioni di categoria - Rilevanza: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 16741 del 6 luglio 2017*

L'accertamento analitico-induttivo di maggiori ricavi di un'impresa edile può essere fondato sui valori medi degli immobili desunti dagli studi elaborati da associazioni di categoria (nel caso specifico, dalla FIAIP), qualora sussistano altri elementi indiziari convergenti (quali, nel caso specifico, i) versamento di acconti e caparre per oltre un milione di euro nel 2004 e mezzo milione di euro nel 2005, con occultamento dei relativi contratti preliminari confermati da due acquirenti, a fronte della giustificazione fornita dalla contribuente per cui 'non c'era alcuna necessità di concludere preliminari, operando direttamente per la conclusione dei contratti di compravendita, vista la fiducia di cui la società godeva'; ii) esistenza di contratti di appalto per lavori interni agli edifici del tutto generici e privi di capitolati, quando la società fondava le rilevate differenze di prezzo proprio sulle varianti interne richieste dagli acquirenti).

2

### Accertamento

*Accertamento analitico-induttivo basato sulle percentuali di ricarico - Rettifica del reddito dichiarato - Modalità di calcolo - Cassazione, Ordinanza n. 19213 del 2 agosto 2017*

L'accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma primo, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale, operato attraverso l'applicazione di una percentuale di ricarico medio ponderato, si effettua:

- a) applicando detta percentuale sul costo del venduto quale accertato nei confronti dell'impresa;
- b) sommando l'importo così ottenuto (margine di guadagno) al predetto costo del venduto accertato;
- c) detraendo dall'importo così ottenuto (ricavi accertati) i ricavi dichiarati dall'impresa o comunque accertati sulla base della sua contabilità.

3

### Accertamento

*Dividendi 'madre-figlia' - Società madre controllata da soggetti residenti in Stati terzi - Clausola anti abuso - Incompatibilità con il TFUE - Corte di Giustizia, Sentenza n. C-6/16 del 7 settembre 2017*

L'art. 1, paragrafo 2, della Direttiva n. 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, come modificata dalla Direttiva n. 2003/123/CE del Consiglio, del 22 dicembre 2003, da una parte, e l'art. 49 TFUE (Trattato sul Funzionamento dell'UE), dall'altra, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che subordina la concessione dell'agevolazione fiscale prevista all'art. 5, paragrafo 1, di tale Direttiva - ossia l'esenzione dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti da una società figlia residente a una società madre non residente, qualora detta società madre sia controllata direttamente o indirettamente da uno o più soggetti residenti di Stati terzi - alla condizione che essa dimostri che la catena di partecipazioni non abbia come fine principale o fra i propri fini principali quello di trarre vantaggio da tale esenzione.



4

**Accertamento**

*Accertamento integrativo ex art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Applicazione estensiva - Cassazione, Sentenza n. 21237 del 13 settembre 2017*

È possibile, a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuove risultanze extracontabili idonee a fornire una diversa valutazione delle risultanze contabili già in possesso, l'emissione di un secondo avviso di accertamento che dichiari l'inesistenza di taluni costi.

5

**Imposta di registro**

*Trasferimento immobiliare - Base imponibile - Criteri di determinazione - Cassazione, Ordinanza n. 21257 del 13 settembre 2017*

Ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali, il corrispettivo dichiarato nell'atto di trasferimento di un immobile rappresenta un 'elemento presuntivo' che resiste alle motivazioni dell'accertamento, ed alle risultanze della relazione di stima dell'Agenzia del Territorio, avuto riguardo ad una pluralità di elementi valutativi risultanti dalla perizia di parte, quali le caratteristiche costruttive del manufatto edilizio, la vetustà, le condizioni di manutenzione, l'ubicazione, elementi, questi, da ritenersi decisivi ai fini della determinazione del valore venale del bene.

6

**Imposta di registro**

*Cessione frazionata di beni costituenti ramo aziendale - Qualificazione come cessione di azienda - Legittimità - Cassazione, Ordinanza n. 21767 del 20 settembre 2017*

Nella qualificazione di un negozio come cessione d'azienda ai fini tributari, e, dunque, per la determinazione dell'imposta applicabile, assume rilievo preminente la valutazione della complessiva operazione economica realizzata, di cui occorre individuare gli elementi caratteristici alla luce dell'obbiettivo economico perseguito e dell'interesse delle parti alle prestazioni. Pertanto è configurabile una cessione d'azienda qualora l'effetto economico realizzato dalle parti, mediante plurimi atti separati, sia quello della cessione di un ramo aziendale, a nulla rilevando l'esclusione delle merci in rimanenza, atteso che esse sono state successivamente acquistate dalla cessionaria mediante l'interposizione di un'altra società del gruppo.

7

**Imposte sui redditi**

*Inerenza - Cost sharing agreement per spese di ricerca sviluppo di beni immateriali - Royalties per licenza d'uso dei medesimi beni - Difetto di inerenza: sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 604 del 16 febbraio 2017*

Rappresenta una duplicazione di costi e quindi un difetto di inerenza, a norma dell'art. 109, comma 5 del TUIR, la corresponsione alle proprie consociate estere di *royalties* per licenza d'uso in esclusiva di marchi di prodotti e di *know-how*, quando, in dipendenza di un *Cost sharing agreement* con le medesime consociate estere, si partecipa alle spese di ricerca e sviluppo dei beni immateriali oggetto delle medesime licenze.



8

**Imposte sui redditi**

*Dividendi indirettamente provenienti da Stati a regime fiscale privilegiato - Rinuncia al regime privilegiato per evitare il regime di tassazione integrale dei dividendi: non è elusiva - Onere della prova che i dividendi non provengono da Stati a regime fiscale privilegiato: compete alla conduit - Commissione Tributaria Provinciale di Novara, Sentenza n. 145 del 6 luglio 2017*

La decisione della controllata residente in Svizzera di rinunciare allo *status* di società ausiliaria (*status* che ne comportava la attrazione, ai sensi dell'art. 3 del D.M. del 21 novembre 2001, tra i soggetti a regime fiscale privilegiato) non presenta funzione puramente elusiva, anche se consente al socio residente di evitare i regimi CFC e di tassazione integrale dei dividendi.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 51 del 2010), poiché rimane a carico del contribuente l'onere probatorio delle esenzioni o agevolazioni impositive, la società *conduit* (residente in uno Stato non a fiscalità privilegiata) deve adeguatamente documentare di volta in volta la provenienza degli utili, sicché, in mancanza di tale prova, devono ritenersi distribuiti al socio italiano, in via prioritaria e fino a concorrenza, gli utili di provenienza *black list*.

Si ritiene che tale onere probatorio sia adempiuto dalla società che produce i bilanci certificati delle società svizzere e della madre italiana, la documentazione bancaria, una dettagliata A.D., uno studio analitico/esplicativo da cui emerge che nella distribuzione si è sempre assegnata priorità agli utili societari e poi sono state considerate le 'riserve', a cominciare da quelle di più recente formazione, riconoscendo la precedenza, a parità di anzianità, agli utili potenzialmente *black list*.

9

**Imposte sui redditi**

*Difetto di inerenza quantitativa: sussiste in presenza di comportamento del tutto antieconomico da parte dell'imprenditore - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 5162 del 9 agosto 2017*

In tema di accertamento delle imposte dirette, l'Agenzia delle Entrate è legittimata a sindacare la congruità dei costi appostati dal contribuente per la determinazione del reddito di impresa in presenza di un comportamento che appaia manifestamente ed inspiegabilmente antieconomico, tale da legittimare la presunzione, grave precisa e concordante, ex art. 39, comma primo lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973, che tale costo non possieda il requisito della inerenza in senso quantitativo, intesa quale riferibilità di esso costo ad una attività produttiva di ricavi o comunque di proventi che concorrono alla formazione del reddito del soggetto che ha effettuato la deduzione, a norma dell'art. 109, comma 5 del TUIR (conforme: Cass. n. 7487 del 2002).

Nel caso di specie, una società *holding* aveva dedotto costi riferibili alla attività di supporto svolta nei confronti delle società partecipate, i quali avrebbero dovuti essere riaddebitati alle società partecipate stesse.

10

**Imposte sui redditi**

*Transfer pricing interno - Principio del valore normale: illegittimità - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 5162 del 9 agosto 2017*

In forza della norma di interpretazione autentica introdotta dall'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 147 del 2015, la disposizione di cui all'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917 del 1986 sulla determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo secondo il valore normale dei beni o servizi non si applica alle transazioni con società infragruppo aventi sede nel territorio dello Stato.



11

**Imposte sui redditi**

*Spese di pubblicità ex art. 90, comma 8, L. n. 289 del 2002 - Presunzione assoluta di inerenza: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 21333 del 14 settembre 2017*

L'art. 90, comma 8 della L. n. 289 del 2002 introduce una presunzione legale assoluta di qualificazione, nei limiti di 200.000,00 euro, delle spese di sponsorizzazione a favore di associazioni sportive dilettantistiche come spese di pubblicità, volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante il corrispettivo in denaro, quindi, inerenti e congrue all'esercizio dell'attività commerciale dello stesso erogante (conformi: Cass. n. 7202 del 2017; Cass. n. 5720 del 2016).

12

**Imposte sui redditi**

*Poteri dell'Amministrazione finanziaria - Sindacato sulla congruità dei costi e dei ricavi: sussiste - Sindacato su scelte di strategia commerciale: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 21405 del 15 settembre 2017*

Sebbene rientri nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, siffatto sindacato non sembra potersi spingere sino alla verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività. E ciò perché, diversamente, il controllo attingerebbe a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore (conforme: Cass. n. 10319 del 2015).

13

**Imposte sui redditi**

*Art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 147 del 2015 - Efficace retroattiva: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 21438 del 15 settembre 2017*

L'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 147 del 2015, essendo norma di interpretazione autentica, avente quindi efficacia retroattiva, esclude che l'Amministrazione finanziaria possa ancora procedere ad accertare, in via induttiva, la plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione di immobile o di azienda solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro (conforme: Cass. n. 12265 del 2017).

14

**Imposte sui redditi**

*Applicazione dei principi contabili internazionali - Decorrenza - Cassazione, Sentenza n. 22099 del 22 settembre 2017*

A norma dell'art. 1, comma 61, della L. n. 244 del 2007, la retroattività dell'applicazione dei principi contabili internazionali riguarda solo il periodo transitorio che è decorso dal 2005 (anno in cui furono introdotti tali principi) all'entrata in vigore della citata L. n. 244 (non anche i periodi d'imposta anteriori al 2005). Ciò è confermato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26 del 2012, in cui è stato espressamente chiarito che tale clausola di salvaguardia riguarda i contribuenti che hanno adottato i principi contabili internazionali nel cosiddetto periodo transitorio (ossia dal 2005 al 2007).



15

**Imposte sui redditi - IVA**

*Inerenza delle spese di ristrutturazione di immobili di terzi - Rimessione della questione alle SS.UU. - Cassazione, Ordinanza n. 22089 del 22 settembre 2017*

Si sottopone alle Sezioni Unite la questione relativa all'inerenza delle spese di ristrutturazione di un immobile altrui, sostenute in vista dell'esercizio di una attività di impresa tramite lo stesso, nonché al diritto di detrazione ed eventuale rimborso dell'IVA afferente a dette spese, nel particolare caso in cui l'attività di impresa a cui le spese erano funzionali non abbia mai avuto inizio.

In relazione a tale questione, la giurisprudenza ha fornito soluzioni contrastanti. Secondo un primo orientamento (Cass. n. 6936 del 2011; Cass. n. 13494 del 2015), le spese in esame non sono deducibili, in quanto prive del requisito dell'inerenza all'attività d'impresa, posto che il beneficiario dell'opera rimane il proprietario. Secondo altre pronunce (Cass. n. 13327 del 2011; Cass. n. 24277 del 2015) le spese in questione sono deducibili in capo al conduttore, trattandosi di oneri collegabili allo svolgimento dell'attività imprenditoriale.

16

**IVA**

*Cessioni intracomunitarie - Iscrizione al VIES: costituisce requisito formale e non sostanziale - Commissione Tributaria Regionale di Torino, Sentenza n. 1077 del 12 luglio 2017*

È legittimo il regime di non imponibilità IVA per le cessioni intracomunitarie anche in assenza, al momento della cessione, dell'iscrizione al VIES da parte del cedente. Infatti, in caso di operazioni intra-UE, l'iscrizione al VIES non è una condizione di carattere sostanziale, bensì un requisito formale che consente di identificare il luogo di consumo finale dei beni e agli operatori di avere conferma del numero di identificazione IVA della propria controparte (conformi: Corte di Giustizia causa n. C-21/16 del 2017; Corte di Giustizia causa n. C-273/11 del 2012).

17

**IVA**

*Fideiussione ex art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 - Natura del contratto - Cassazione, Ordinanza n. 20657 del 31 agosto 2017*

La polizza fideiussoria rilasciata, ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, a garanzia dei rimborsi accelerati IVA configura un contratto autonomo di garanzia, privo di accessorietà rispetto all'obbligazione garantita, di talché, qualora al contribuente, che abbia ottenuto il rimborso, sia successivamente notificato avviso di rettifica che esclude il relativo diritto, il garante non può rifiutare il pagamento richiesto dall'Agenzia, opponendo eccezioni concernenti l'obbligazione fiscale del contribuente. Inoltre, la mancata erogazione del rimborso da parte del Fisco non rappresenta una condizione sospensiva del contratto, ma può costituire materia di eccezione del garante, per l'inesistenza del rapporto principale.



18

**IVA**

*Regime del margine - Interpretazione restrittiva - Compravendita di veicoli usati - Cassazione SS.UU., Sentenza n. 21105 del 12 settembre 2017*

La disciplina del regime del margine (di cui all'art. 36 del D.L. n. 41 del 1995) va interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi, stante la natura facoltativa e derogatoria del citato regime rispetto al sistema normale dell'IVA.

Nell'ambito della compravendita di veicoli usati, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti la sussistenza delle condizioni per l'applicazione del regime del margine, spetta al cessionario provare di aver agito in buona fede, ossia senza la consapevolezza di partecipare a un'evasione fiscale e adottando la diligenza massima che può essere richiesta a un operatore accorto per evitare di essere coinvolto nella citata situazione in presenza di indizi che possano fare sorgere il sospetto.

Nella condotta richiesta al cessionario rientra anche l'effettuazione di un'indagine, basata sui dati della carta di circolazione del veicolo in suo possesso (eventualmente integrati con altri dati di facile reperibilità), al fine di individuare i precedenti intestatari del veicolo e comprendere se, almeno in via presuntiva, l'IVA sia già stata assolta a monte da altri nella catena di fornitura senza possibilità di esercitare il diritto alla detrazione.

19

**IVA**

*Acquisti destinati alla realizzazione gratuita di beni di investimento - Imposta assolta a monte - Detraibilità se i costi sono direttamente connessi all'attività economica imponibile - Corte di Giustizia, Sentenza n. C-132/16 del 14 settembre 2017*

L'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso di conferire a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per l'acquisto o per la fabbricazione di beni d'investimento intesi a un'attività economica progettata, di turismo rurale o ricreativo, i quali siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possano consentire la realizzazione di operazioni soggette a imposta, se sussiste un nesso diretto e immediato tra le spese connesse alle operazioni a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione ovvero con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare sulla base di elementi oggettivi.

20

**IVA**

*Trasferimento infragruppo di unità immobiliari abitative - Regime di esenzione: non compete - Cassazione, Sentenza n. 21725 del 20 settembre 2017*

È inapplicabile il regime di esenzione IVA previsto all'art. 10, comma 1, numero 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 per le cessioni di fabbricati abitativi effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici, qualora il trasferimento avvenga tra imprese legate da un vincolo societario di collegamento o controllo ovvero quando una delle due società rivesta una posizione dominante. Infatti il beneficio dell'esenzione d'imposta spetta solo se vi sia un effettivo trasferimento di immobili fra soggetti economici diversi.



21

**IVA**

*Frode fiscale - Cessioni all'esportazione con clausola ex-works - Onere probatorio: spetta all'Amministrazione finanziaria - Cassazione, Sentenza n. 21740 del 20 settembre 2017*

In caso di cessioni all'esportazione con trasporto a cura del cessionario non residente (cessioni all'esportazione con clausola *ex-works*), spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che il cedente fosse a conoscenza di operazioni poste in essere con intento fraudolento, se le risultanze istruttorie non lasciano intendere che il contribuente sappia o debba sapere di partecipare alla frode.

22

**IVA**

*Associazioni autonome di persone - Regime di esenzione - Esclusione per i servizi prestati nel settore assicurativo - Corte di Giustizia, Sentenze n. C-605/15, C-616/15 e C-326/15 del 21 settembre 2017*

L'art. 132, paragrafo 1, lettera f), della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista in tale disposizione riguarda unicamente le associazioni autonome di persone (nel caso dell'Italia, le società consortili di cui all'art. 10, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972) i cui membri esercitano un'attività di interesse pubblico menzionata nell'art. 132 della medesima Direttiva e che, pertanto, i servizi forniti dalle associazioni autonome di persone i cui membri esercitano un'attività economica nel settore assicurativo che non costituisce un'attività siffatta di interesse pubblico non beneficiano di tale esenzione.

23

**Sanzioni amministrative**

*Prezzi di trasferimento - Disapplicazione delle sanzioni - Condizioni - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 2454 dell'1 giugno 2017*

In tema di prezzi di trasferimento, ai fini della disapplicazione della sanzione di cui all'art. 1, comma 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, assume rilevanza la documentazione messa a disposizione dell'Amministrazione finanziaria nel rispetto delle modalità di comunicazione previste dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 137654 del 2010, a nulla rilevando la disapprovazione da parte dell'Ufficio circa i comparabili scelti e/o il metodo di verifica dei prezzi adottato.

24

**Sanzioni amministrative**

*Omessa indicazione in dichiarazione dei redditi di costi con controparti localizzate in Stati a regime fiscale privilegiato (c.d. black list) - Sanzioni applicabili - Cassazione, Ordinanza n. 22901 del 29 settembre 2017*

L'omessa separata indicazione in dichiarazione dei redditi di costi sostenuti con operatori residenti o localizzati in Stati a regime fiscale privilegiato (per i quali, nel caso di specie, era stato dimostrato il ricorrere delle relative circostanze esimenti), commessa prima dell'entrata in vigore della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 303, non comporta la assoluta indeducibilità dei costi medesimi *ex art.* 110, comma 10 del TUIR (vigente *ratione temporis*), ma la applicazione della sanzione proporzionale pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non (separatamente) indicati nella dichiarazione, con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro, alla quale (solo per le situazioni di regime transitorio) si cumula, in forza dell'ultima parte del comma 303 citato, la sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1, (che, per i vizi formali della dichiarazione, prevede la sanzione amministrativa da 250 euro a 2000 euro).



Tale lettura della disciplina di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303 non viola il principio di legalità, posto che, sotto il profilo sanzionatorio e degli effetti che ne conseguono, il regime introdotto dalla normativa sopravvenuta è, nel suo complesso, certamente meno gravoso, per il contribuente, rispetto a quello previgente (Cass. nn. 4030, 6205 e 21955 del 2015; Cass. nn. 6338 e 6651 del 2016).

L'applicazione delle sanzioni in questione non è evitata dall'avvenuta presentazione della Dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8-bis, allorché tale presentazione sia avvenuta successivamente alla contestazione della violazione.

### **Sanzioni penali**

*Errore sulla norma fiscale - Nozione - Cassazione, Ordinanza n. 44293 del 26 settembre 2017*

L'errore sulla norma fiscale - anche alla luce di quanto affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 37424 del 2013 - non integra un errore di fatto ai sensi dell'art. 47, comma 3, c.p., ma costituisce un errore sul precetto penale che deve essere valutato in base al principio fissato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988; ne consegue che, in assenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, la relativa violazione da parte dell'agente professionale dovuta alla mancata conoscenza della norma fiscale non determina una 'ignoranza inevitabile'.

25



**Studio Associato**  
**Consulenza legale e tributaria**

**Contatti**

[IT-FM-TPP@kpmg.it](mailto:IT-FM-TPP@kpmg.it)

**Sedi**

**Milano**

Via Vittor Pisani 27, 20124  
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

**Ancona**

Via 1° Maggio 150/A, 60131  
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

**Bologna**

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

**Firenze**

Viale Machiavelli 29, 50125  
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

**Genova**

Piazza della Vittoria 15/12, 16121  
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

**Napoli**

Via F. Caracciolo 17, 80122  
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

**Padova**

Piazza Salvemini 2, 35131  
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

**Perugia**

Via Campo di Marte 19, 06124  
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

**Pescara**

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121  
Tel. 085 4210479 - Fax 085 4429900

**Roma**

Via Adelaide Ristori 38, 00197  
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

**Torino**

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123  
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

**Verona**

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390



[kpmg.com/socialmedia](http://kpmg.com/socialmedia)



[kpmg.com/app](http://kpmg.com/app)

© 2017 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ('KPMG International'), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.