

Edizione di lunedì 27 marzo 2017

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap con derivazione rafforzata “parziale”

di **Sandro Cerato**

BILANCIO

La correzione degli errori in bilancio

di **Federica Furlani**

IVA

La condizione del trasporto nelle cessioni intracomunitarie a distanza

di **Marco Peirola**

CONTENZIOSO

La Cassazione torna ad esprimersi sul tema dell'abuso del diritto

di **Luigi Ferrajoli**

IMPOSTE SUL REDDITO

Spese fuori tariffa deducibili salvo prova contraria

di **Luigi Scappini**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap con derivazione rafforzata “parziale”

di **Sandro Cerato**

Il **principio di derivazione rafforzata** introdotto dall'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#) non impatta nella determinazione della **base imponibile Irap a seguito dell'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico**.

Come noto, tra le diverse novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015 in materia di bilancio di esercizio, vi è **l'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico**, con conseguente necessità di riallocare le poste che in precedenza confluivano nell'area straordinaria nelle appropriate voci di conto economico.

A tale proposito, nel corso del 2016 è stato **revisionato il principio contabile OIC 12** (dedicato alla composizione e schemi del bilancio di esercizio) in cui sono illustrate le regole per la corretta collocazione dei componenti positivi e negativi nelle relative voci di conto economico. Secondo tale documento contabile, i componenti straordinari che fino al 2015 andavano collocati nell'area straordinaria del conto economico, **a partire dall'esercizio 2016 devono essere indicati in altre voci del conto economico in funzione della loro natura**.

Per ciò che interessa in questa sede, il **documento OIC 12 precisa che le plusvalenze e le minusvalenze di natura non finanziaria devono essere allocate rispettivamente nella voce A5 e nella voce B14 del conto economico**. Rientrano in tale ambito le componenti derivanti dall'alienazione di cespiti (quelle fisiologiche anche in passato andavano collocate nell'area ordinaria), ovvero quelle derivanti da operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo, ed infine quelle derivanti da operazioni sociali straordinarie (cessione d'azienda, conferimento, fusioni e scissioni, ecc.).

L'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#) ha modificato l'[articolo 5 del D.Lgs. 446/1997](#) per la determinazione della base imponibile Irap per i soggetti Ires, stabilendo che **nella determinazione del valore della produzione non si deve tener conto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**. Da ciò deriva che le **plusvalenze e le minusvalenze che derivano dal trasferimento di un'azienda**, anche se collocate nell'area ordinaria a seguito delle novità previste dal D.Lgs. 139/2015, **devono comunque essere escluse dalla determinazione della base imponibile Irap**.

Tale **esclusione è applicabile solo per i predetti componenti straordinari**, mentre per quelli derivanti da altri eventi straordinari (ad esempio a seguito di riconversione produttiva) **l'inclusione nella base imponibile Irap è automatica** in quanto trattasi di componenti allocati nell'area ordinaria del conto economico.

Si deve tuttavia sottolineare che **anche prima delle modifiche normative in questione l'inclusione nella base imponibile Irap di alcuni componenti straordinari** (diversi da quelli relativi al trasferimento d'azienda) erano attratti nel valore della produzione Irap per effetto del **principio di correlazione** di cui al [comma 4 del D.Lgs. 446/1997](#) (ancora vigente), secondo cui *"i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile **se correlati a componenti rilevanti della base imponibile** di periodi d'imposta precedenti o successivi"*.

Secondo tale principio, infatti, se a fronte del **componente straordinario di reddito** (collocato nell'area straordinaria) l'impresa aveva ad esempio dedotto gli ammortamenti, per **"correlazione"** era necessario **attrarre a tassazione la plusvalenza realizzata** (o dedurre la minusvalenza). È evidente che, alla luce della soppressione dell'area straordinaria tale principio risulta depotenziato poiché la **tassazione ai fini Irap delle componenti straordinarie è derivata dalla collocazione nell'area ordinaria del conto economico**, senza alcuna necessità di applicazione del principio di correlazione. Pertanto, è possibile schematizzare come segue:

- le **plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal trasferimento d'azienda**, sia pure incluse nell'area ordinaria del conto economico, sono escluse dalla base imponibile Irap per espressa previsione dell'[articolo 5 del D.Lgs. 446/1997](#);
- gli **altri componenti straordinari**, che dal 2016 sono necessariamente ricollocati nell'area ordinaria, sono rilevanti ai fini Irap.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

BILANCIO

La correzione degli errori in bilancio

di **Federica Furlani**

Il redattore di bilancio si trova di frequente nella necessità di dover **correggere errori di bilancio emersi negli esercizi successivi**: è pertanto indispensabile essere a conoscenza della corretta procedura di rilevazione.

A tal proposito, **il nuovo OIC 29** dedicato a *“Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio”* ha modificato in misura rilevante la gestione della rilevazione degli errori, a seguito dell'**eliminazione** ad opera del D.Lgs. 139/2015 **dell’area straordinaria** del conto economico in cui in precedenza venivano imputati.

Innanzitutto è importante precisare che un **errore viene commesso** quando **non si applica** o si **applica in modo improprio** un principio contabile pur avendo a disposizione tutte le informazioni e i dati necessari per la corretta applicazione.

Possono **verificarsi errori** a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile, fattispecie pertanto diverse da quelle relative ai cambiamenti di stime o di principi contabili, **da cui gli errori si distinguono**.

Il **corretto trattamento contabile** degli errori parta dalla distinzione tra errori **rilevanti e non rilevanti**; nel nuovo OIC 29 viene così declinato il principio di rilevanza introdotto al [comma 4 dell’articolo 2423 cod. civ.](#) che permette di **derogare agli “obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa, quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti ai fini di dare una rappresentazione veritiera e corretta”**.

Premettendo che la **rilevanza** di un errore dipende dalla **dimensione** e dalla **natura** dell’errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze, un errore si definisce rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

Ad esempio, un mero errore di calcolo relativamente modesto commesso nell’iscrivere in bilancio **valori liquidi superiori al reale** (di per sé non rilevante) potrebbe divenire tale se il mantenimento di un ammontare minimo di liquidità fosse una **condizione essenziale** di un contratto il cui mancato avverarsi comporterebbe rilevanti conseguenze economiche per l’impresa.

L'OIC 29 non fornisce nessun riferimento per comprendere le circostanze in presenza delle quali un errore possa essere considerato rilevante o non: sarà necessario pertanto una valutazione caso per caso.

Verificata l'esistenza di un errore, **questo va rilevato nel momento in cui è individuato** e sono disponibili le informazioni ed i dati per un suo corretto trattamento.

Se viene rilevato **prima della chiusura dell'esercizio** non ci sono particolari problematiche da gestire: basterà annullare o correggere la scrittura contabile originaria; se invece l'errore è stato commesso in **esercizi precedenti** la correzione dipende, come detto, dalla rilevanza o meno dello stesso.

Se **l'errore non è rilevante**, la relativa correzione deve essere contabilizzata tempestivamente nel **conto economico** dell'esercizio in cui è individuato in **corrispondenza della voce a cui afferisce**; se è **rilevante**, l'OIC 29 ne impone la correzione sul **saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza, generalmente negli utili portati a nuovo o in altra componente del netto se più appropriata.

Inoltre, ai **fini comparativi**, è necessario correggere gli errori rilevanti nel primo bilancio dopo l'individuazione nel modo seguente:

- se l'errore è stato **commesso nell'esercizio precedente**, occorre rideterminare gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
- se l'errore è stato **commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente**, occorre rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Se **non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente** di un errore rilevante, è necessario imputare la correzione sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui l'effetto viene individuato.

Se invece **non è possibile determinare l'effetto cumulativo di un errore** per tutti gli esercizi precedenti, il redattore del bilancio deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dal momento in cui emergono le informazioni per procedere alla correzione.

Per quanto riguarda le **informazioni** che devono essere contenute nella **nota integrativa** nel caso di **correzione di errori**, in assenza di disposizione specifiche previste dall'[articolo 2427 cod. civ.](#), l'OIC 29 impone di specificare per gli errori rilevanti:

- la **descrizione dell'errore** commesso;
- l'**ammontare della correzione** operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata;
- le **motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni** qualora non sia possibile

determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente o l'effetto cumulativo dell'errore.



IVA

La condizione del trasporto nelle cessioni intracomunitarie a distanza

di **Marco Peirola**

L'attuale normativa Iva detta un **regime particolare** per le vendite in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, ove effettuate nell'ambito dell'Unione europea nei confronti di **"privati consumatori"**.

Come regola generale, è infatti prevista la **tassazione nel Paese membro di destinazione**, purché le vendite effettuate nel singolo Paese siano **superiori ad una determinata soglia annua**, al di sotto della quale l'imposta **resta dovuta nel Paese membro di origine**. In particolare, è richiesto che le cessioni effettuate in Italia siano superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a **35.000,00 euro**, mentre per le cessioni in altro Paese membro il limite monetario, sempre riferito all'anno precedente e/o all'anno in corso, è pari a **100.000,00 euro, ovvero al minore ammontare eventualmente in vigore nel Paese di destinazione**.

Nell'ambito delle disposizioni applicative della Direttiva 2006/112/CE è stato specificato che il superamento **in corso d'anno** della soglia **non ha effetto sulle operazioni già effettuate nell'anno**, che restano pertanto imponibili nel Paese del cedente. La tassazione a destinazione delle **"vendite a distanza"** si applica **a partire dalla cessione che determina lo "sforamento"** ed ha effetto per tutte le restanti "vendite a distanza" effettuate nell'anno in corso e in quello successivo ([articolo 14 del Regolamento n. 282/2011/UE](#)).

La disciplina in esame risponde ad una duplice esigenza, essendo diretta ad evitare che, per i beni venduti tramite la particolare modalità del commercio a distanza, gli **acquisti dei "privati consumatori"** siano **deviati a favore dei Paesi membri che applicano aliquote più basse** e, allo stesso tempo, ad assicurare condizioni eque di concorrenza tra i Paesi membri.

Nella normativa italiana, il riferimento alle **"cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili"** è superato dalla diversa locuzione utilizzata dal precetto comunitario di riferimento, laddove l'[articolo 33, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE](#) dispone che si considera come luogo impositivo, se i beni sono **spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto**, quello in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. **Non conta, cioè, la modalità di organizzazione della vendita**, essendo sufficiente che la spedizione o trasporto della merce sia effettuato direttamente dal cedente o da terzi per suo conto, come chiarito in via definitiva dalla norma di interpretazione autentica contenuta nel primo comma dell'[articolo 11-quater del D.L. 35/2005](#), aggiunto in sede di conversione nella L. 80/2005.

Il Regno Unito e il Belgio hanno chiesto alla Commissione europea di chiarire un aspetto specifico della disciplina, riguardante l'interpretazione della locuzione **“beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto”** contenuta nell'[articolo 33, paragrafo 1, della Direttiva Iva](#). Alcune imprese, infatti, **separano intenzionalmente la cessione dei beni dalla loro spedizione o trasporto** al fine di applicare l'Iva nel Paese di origine in luogo di quella del Paese di destinazione, quand'anche **è il cedente che cura l'invio dei beni al cliente, sia pure indirettamente attraverso l'intervento del terzo incaricato della spedizione o trasporto**.

Investito della questione, il Comitato Iva, nel WP n. 855 del 5 maggio 2015, ha messo in luce l'esigenza di privilegiare **un'interpretazione più ampia** della locuzione di cui sopra, che tenga conto della **“realtà economica”** più che delle clausole contrattuali, in coerenza con gli obiettivi della disciplina di assicurare **l'imposizione nel Paese di consumo e di evitare fenomeni di distorsione della concorrenza**: *“Goods can be seen as having been dispatched or transported ‘on behalf of the supplier’ not only in situations where the **supplier directly intervenes in the transport** or dispatch but also in situations where he is **indirectly associated with the transport of the goods to the customer**”*.

Questo approccio, confermato dalla Commissione europea nella riunione n. 104 del 4 e 5 giugno 2015, implica che *“for the application of the distance selling arrangements, regard must be had to the economic reality and not only the contractual arrangements between the supplier, the transporter and the customer. It would allow their application both where the supplier is directly involved in the transport or dispatch of the goods and where he is indirectly involved. Indirect involvement in the transport or dispatch of the goods could be considered present in situations where the supplier is involved with the company providing the transport service (e.g. by actively promoting, suggesting or recommending the transport company to the customer), even though the supplier does not as such conclude a contract with the transport company for the transport nor bears the cost of transportation or assumes any responsibility for transporting the goods to the client. According to this broader interpretation, under those specific circumstances, the goods should still be considered to be delivered ‘on behalf of the supplier’, falling therefore in the scope of Articles 33 and 34 of the VAT Directive”*.

Tale impostazione è stata recepita, da ultimo, nella proposta di Direttiva COM(2016) 757 del 1° dicembre 2016, che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, modifica il citato [articolo 33, paragrafo 1, della Direttiva Iva](#) prevedendo che **“è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore, *direttamente o indirettamente per suo conto*, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, *il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente (...)*”**.

È il caso di osservare che, a decorrere sempre dal 2021, la proposta di Direttiva **estende il regime speciale attualmente previsto per i servizi elettronici** prestati da soggetti passivi stabiliti nella UE, ma non nel Paese membro di consumo, alle **cessioni intracomunitarie di beni “a distanza”**. Tenuto conto che i soggetti che effettuano tali cessioni avranno la **possibilità di utilizzare il MOSS**, dichiarando e pagando l'Iva su tutte le vendite a distanza in un unico Paese membro, la proposta elimina le soglie al di sotto delle quali l'imposta resta dovuta nel Paese

membro in cui ha inizio la spedizione o il trasporto, sostituendole con una **soglia di 10.000,00 euro per le microimprese**, sino al raggiungimento della quale il luogo delle cessioni soggette al regime speciale rimane il Paese membro del cedente. Infine, l'obbligo di **emettere fattura per le vendite a distanza** in ambito intracomunitario, previsto dall'[articolo 220, paragrafo 1, punto 2\), della Direttiva Iva](#), dovrebbe essere eliminato ove ci si avvalga del **regime speciale**, in quanto ricollegato all'attuale disciplina delle vendite a distanza che richiede il monitoraggio delle soglie nazionali.



Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

Scopri le sedi in programmazione >

CONTENZIOSO

La Cassazione torna ad esprimersi sul tema dell'abuso del diritto

di **Luigi Ferrajoli**

Con la [sentenza n. 2054 del 27 gennaio 2017](#), la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, è stata chiamata nuovamente a pronunciarsi in tema di **abuso del diritto**.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate aveva proposto ricorso avverso una sentenza emessa dalla Commissione Tributaria di II grado di Bolzano, che aveva confermato un provvedimento emesso dalla Commissione Tributaria di I grado in ordine ad **avvisi di liquidazione dell'imposta di registro** di atti.

In particolare, l'Ufficio aveva ritenuto che degli atti di “*conferimenti in natura*”, come descritti dai contribuenti, fossero in realtà delle **cessioni di rami d'azienda** e pertanto soggetti a imposta di registro, liquidata con aggiunta di sanzioni.

Le società destinatarie degli avvisi avevano proposto impugnazione eccependo in via preliminare l'intervenuta **decadenza** in capo all'Ufficio dal potere di accertamento, in quanto il termine triennale di cui all'[articolo 76, comma 2, del D.P.R. 131/1986](#), al momento della notifica dei menzionati avvisi era già spirato.

La Commissione di primo grado, in accoglimento dei ricorsi proposti dai contribuenti, aveva annullato gli avvisi di liquidazione **per intervenuta decadenza** e i giudici dell'appello si erano successivamente conformati a tale statuizione.

L'Agenzia proponeva quindi **ricorso avanti la Suprema Corte** enunciando l'unico motivo consistente nella violazione e/o falsa applicazione del citato articolo, in combinato disposto con gli [articoli 20 e 21, comma 2, del medesimo decreto](#).

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso affermando innanzitutto, che in ambito tributario, ***“il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuto mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici”***.

Il Giudice di legittimità, a tale proposito, ha specificato che tale principio consente il disconoscimento “*degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali*”, ma tale divieto non si applica “*ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta*”. Per questo, ***“la prova***

*sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, **incombe sull'Amministrazione finanziaria**, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate".*

Ed è qui che la sentenza in esame appare quanto mai interessante. In essa si rappresenta, infatti, che *"in particolare, il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una **compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali**".*

La Suprema Corte, nell'esaminare il caso di specie, ha dunque evidenziato che **la cessione di quote**, ad avviso di parte ricorrente, **doveva essere riqualficata in cessione di ramo di azienda**, sulla base del principio per cui l'imposta deve essere applicata tenendo presente l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti, a prescindere dal titolo o dalla forma degli stessi. Ciò in ragione dell'interpretazione dell'[articolo 20 TUR](#) quale **"norma generale antielusiva"** per l'imposta di registro.

Ebbene, nell'ipotesi sottoposta al suo vaglio, la Corte di Cassazione ha viceversa ritenuto che non sia stata posta in essere alcuna operazione antielusiva, bensì sia stata realizzata una **legittima scelta negoziale**.

Con argomentazione chiara ed esaustiva, nella sentenza in oggetto è stato infatti sottolineato che l'Amministrazione non è tenuta ad accettare *de plano* la qualificazione giuridica prospettata dalle parti, tuttavia, in un'ipotesi di attività riqualficatoria, l'Amministrazione stessa *"non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici. In altre parole, **non deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto** tanto più se e quando – come nel caso di specie – lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici che si vogliono realizzare".*

OneDay Master

**IL GIUDIZIO DI SECONDO GRADO NEL PROCESSO TRIBUTARIO E
LA CONSULENZA GIURIDICA NEL GIUDIZIO DI CASSAZIONE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Spese fuori tariffa deducibili salvo prova contraria

di **Luigi Scappini**

Ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, lettera a\), Tuir](#), si **deducono** dal reddito complessivo **Irpef**, **se non** deducibili in sede di **quantificazione** dei **singoli redditi** che concorrono a formarli, tra gli altri, *“i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica Amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati”*.

Ne deriva che si dovrà andare a vedere le regole specifiche delle varie categorie reddituali per comprendere se eventuali **oneri consortili** possono o meno essere oggetto di deduzione in sede di determinazione delle imposte dovute.

La norma di riferimento per quanto riguarda i **redditi fondiari**, è l'[articolo 28, Tuir](#) che disciplina, nello specifico, la modalità di **determinazione** del reddito **dominicale**, una delle due *species* in cui si divide il *genus* sopra richiamato.

Il comma 1 stabilisce che *“Il reddito dominicale è **determinato mediante** l'applicazione di **tariffe d'estimo** stabilite, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno”*.

In ragione di tale definizione, si deduce che, per **verificare** la **deducibilità** o meno di eventuali oneri consortili assolti, si dovrà aver **riguardo** non soltanto alla **normativa tributaria** testé richiamata, ma **anche**, per effetto proprio del rimando fatto da quest'ultima, anche alla **normativa catastale** e quindi al **R.D. 1539/1933** relativo all' *“Approvazione del regolamento per l'esecuzione delle disposizioni legislative sul riordinamento dell'imposta fondiaria”*.

Gli articoli relativi all'individuazione di quali siano le modalità di determinazione del reddito dominicale, per comprendere quindi se gli eventuali oneri sostenuti sono o meno stati già dedotti ai fini del calcolo dell'imponibile, sono rispettivamente gli [articoli 95, 96 e 97](#).

L'[articolo 95](#) stabilisce che le **tariffe d'estimo** debbono essere **rappresentative** della **parte dominicale** del **reddito medio ordinario continuativo** ottenibile dai terreni. A tal fine, per il corretto computo della redditività insita nel fondo in quanto tale, i **sistemi di coltivazione** presi a riferimento devono essere **ordinari** e **duraturi**, secondo gli usi e le consuetudini locali.

Il successivo [articolo 96](#) precisa come la **parte dominicale** delle tariffe d'estimo rappresenta la *“porzione del prodotto annuo totale spettante al proprietario come tale, ossia la rendita padronale lorda”*.

Affinché tale rendita sia **espressiva** dell'effettiva **redditività** dominicale del fondo, deve essere **presa al netto** delle **spese** imputabili al **capitale fondiario**, quali quelle di **amministrazione**, le **quote annue di reintegrazione** delle colture, le quote annue di **manutenzione** e di **perpetuità** dei fabbricati, dei manufatti ed in generale di tutte le **opere di sistemazione** e di **adattamento del terreno**.

Infine, per arrivare alla corretta quantificazione, il prodotto così ottenuto dovrà essere depurato anche delle spese di produzione.

Ai fini che qui competono, rileva quanto previsto dall'[articolo 97](#) che precisa come nelle spese sopra richiamate **vi rientrano** anche quelle relative alle opere di difesa, scolo e **bonifica**, e ai fitti o canoni d'acqua che sovente gravano in misura differente sulle particelle di una stessa qualità e classe, o gravano soltanto su una parte di esse.

Tuttavia, prosegue l'[articolo 97](#), affermando come tali spese, **di regola costituiscono speciali tariffe derivate** in quanto **non si conteggiano** in sede di determinazione della tariffa di ciascuna qualità e classe applicabili alle singole particelle per le quali dette spese si verificano.

Il **mancato conteggio** nell'ambito del calcolo generale della tariffa deriva proprio dalla riferibilità delle stesse a specifiche particelle, ragion per cui, comunemente vengono definite "**deduzioni fuori tariffa**" e trovano specifica indicazione negli atti catastali.

Tali spese, tra le quali si ricomprendono anche i **contributi** corrisposti ai consorzi di miglioramento fondiario, saranno quindi **deducibili** dalla base imponibile complessiva Irpef, ai sensi ed effetti di quanto previsto all'[articolo 10, comma 1, lettera a\), Tuir](#), in quanto, essendo speciali non si considerano prese in considerazione in sede di determinazione del reddito dominicale.

In tal senso si è espressa anche di recente la Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 5498/2017](#), confermando un filone giurisprudenziale ormai consolidato sul tema (cfr. [sentenze n. 4788/2011](#), [n. 3356/2013](#) e [n. 18747/2014](#)).

In particolare, la Suprema Corte ha precisato come, per effetto dell'articolo 97 richiamato, le **spese "relative alle opere di difesa, scolo e bonifica (...) di regola non si conteggeranno nel determinare la tariffa di ciascuna qualità e classe", in base ai precedenti artt. 95 e 96, "ma si dedurranno dalla rendita unitaria delle qualità e classi applicabili alle singole particelle per le quali dette spese si verificano, formando così speciali tariffe derivate"** – con la **conseguenza che, avendo l'inclusione dei contributi "de quibus" nella ordinaria determinazione delle tariffe d'estimo natura di eccezione alla "regola", la stessa deve essere dedotta e dimostrata dalla parte interessata e, quindi, dall'ente impositore che neghi la deducibilità di tali spese dal reddito complessivo per avvenuta considerazione nella tariffa d'estimo applicata allo specifico terreno.**

In altri termini, in ragione del principio "*onus probandi et incubit qui agit, non qui negat*" **spetta**

all'**Agenzia** delle Entrate **dimostrare** l'**indeducibilità** dal reddito complessivo dei **contributi** consortili assolti per migliorie del fondo **in quanto già dedotti** in sede di determinazione del reddito dominicale dichiarato.

