

Edizione di venerdì 12 ottobre 2018

EDITORIALI

È partita la 20esima edizione di Master Breve
di **Sergio Pellegrino**

IMU E TRIBUTI LOCALI

La giurisprudenza insiste sull'esenzione Imu alle SSD
di **Luca Caramaschi**

IVA

Preliminare e rogito con trattamento Iva differenziato – II° parte
di **Fabio Garrini**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite su crediti ed errori contabili
di **Federica Furlani**

ACCERTAMENTO

Accertamento da abuso di diritto
di **EVOLUTION**

RASSEGNA RIVISTE

Contratti di filiera
di **Maria Cristina D'Arienzo**

EDITORIALI

È partita la 20esima edizione di Master Breve

di Sergio Pellegrino

Con il debutto di ieri a **Belluno, Pordenone, Udine e Trieste** è partita la **20^a edizione di Master Breve**.

Naturalmente per la nostra Società si tratta di un **passaggio importante**, perché è davvero eccezionale che un percorso formativo abbia una tale **longevità** e si confermi anno dopo anno con **migliaia di partecipanti** in moltissime città d'Italia (quest'anno sono 43 le sedi).

La strutturazione del percorso rimane quella tradizionale, articolandosi, come consuetudine, in **sette giornate** suddivise nelle sessioni di **aggiornamento** e di **approfondimento**: quest'anno però l'ultima giornata, quella dei dichiarativi, si terrà a **maggio** (e non nel mese di aprile). Ad **aprile**, infatti, in tutte le sedi di *Master Breve* si terrà uno **Special Event** dedicato alla revisione legale.

	OTTOBRE I giornata	NOVEMBRE II giornata	DICEMBRE III giornata	GENNAIO IV giornata	FEBBRAIO V giornata	MARZO VI giornata	APRILE Special Event	MAGGIO VII giornata
Aggiornamento	Il punto sulle novità del periodo estivo e l'esame della prassi e della giurisprudenza rilevante	La fatturazione elettronica «al via» dal 1° gennaio 2019	L'inquadramento giuridico e contrattuale e la fiscalità del commercio elettronico	La legge di stabilità 2019 e le novità di periodo	La dichiarazione IVA e le novità normative e interpretative	La redazione del bilancio 2018	Il lavoro di revisione legale: l'impostazione del lavoro e la stesura dei programmi di verifica	La dichiarazione dei redditi delle persone fisiche
Approfondimento	Il trattamento di ricavi, indennità e contributi	La valutazione del magazzino e la gestione delle variazioni delle rimanenze	La riconoscibilità delle perdite su crediti	Gli interessi passivi e gli altri oneri finanziari	La gestione degli adempimenti privacy e antiriciclaggio	Il lavoro di revisione legale: la normativa, i principi di revisione e il conferimento dell'incarico	Il lavoro di revisione legale: la conclusione del lavoro e la relazione al bilancio	La dichiarazione dei redditi d'impresa e dell'irap
ANALISI «TRIDIMENSIONALE» DEL REDDITO D'IMPRESA Un approccio «non convenzionale» alle questioni «problematiche» del reddito d'impresa, partendo da casistiche ACCERTATIVE reali per definire il corretto inquadramento dal punto di vista CONTABILE e FISCALE					GIORNATA IVA E ADEMPIMENTI	GIORNATA BILANCIO E REVISIONE	GIORNATA REVISIONE	GIORNATA DICHIARAZIONI
	Verranno richiesti 3 crediti formativi CNDCEC in materie obbligatorie				Verranno richiesti 3 crediti formativi CNDCEC in materie obbligatorie	Verranno richiesti 3 crediti formativi MEF in materie caratterizzanti (gruppo A)	Verranno richiesti 7 crediti formativi MEF in materie caratterizzanti (gruppo A)	

Per quanto riguarda la **sessione di approfondimento**, nelle prime **4 giornate**, come consuetudine, verrà affrontato un **argomento monotematico**: in questa edizione parleremo di **reddito d'impresa**, con un **approccio però «non convenzionale»** alle questioni «problematiche», partendo da **casistiche accertative reali** per definire il corretto inquadramento dal punto di

vista **contabile e fiscale**.

Nel mese di **febbraio** si parlerà di **adempimenti *privacy* e antiriciclaggio**, mentre la giornata di **marzo** sarà dedicata alla **revisione legale**.

Da segnalare in particolare nella **sessione di aggiornamento**, al di là delle giornate che seguono il “calendario” di studio, la giornata di **novembre** dedicata all'imminente avvio della **fatturazione elettronica** e quella di **dicembre** nella quale tratteremo l'**inquadramento giuridico e contrattuale e la fiscalità del commercio elettronico**.

Fra le novità, va evidenziato anche il **percorso e-learning “Dalla fatturazione elettronica alla digitalizzazione: la ri-organizzazione degli Studi Professionali”**, che abbiamo **appositamente strutturato per i partecipanti di Master Breve** per accompagnarli nell'affrontare una delle **più significative novità** che gli Studi si troveranno a fronteggiare nei prossimi mesi. In corrispondenza di ciascuna giornata di *Master Breve* verrà rilasciata un'ora di e-learning e il percorso consentirà di acquisire **ulteriori 7 crediti formativi** (riconosciuti come “obbligatori” dal CNDCEC).

Per quanto riguarda i **crediti formativi**, la partecipazione alla **20ª edizione di Master Breve** consentirà di acquisire:

- **42 crediti formativi in aula** (di cui **3 “obbligatori”** e **3 nelle materie specializzanti della revisione**);
- **7 crediti formativi “obbligatori”** con un percorso specifico *on line*;
- **altri 7 crediti formativi nelle materie specializzanti della revisione** per chi acquista la giornata di aprile sulla revisione legale.

Di seguito i prossimi appuntamenti con la **prima giornata di Master Breve** nelle diverse sedi (oggi siamo a **Modena e Chieti**):

LUNEDÌ	15	AREZZO
LUNEDÌ	15	PERUGIA
MARTEDÌ	16	JESI (AN)
MARTEDÌ	16	PESARO
MARTEDÌ	16	FIRENZE 1
MARTEDÌ	16	PISA
MERCOLEDÌ	17	FORLÌ CESENA
MERCOLEDÌ	17	FIRENZE 2
MERCOLEDÌ	17	BOLOGNA
GIOVEDÌ	18	COMO
GIOVEDÌ	18	MILANO 1
GIOVEDÌ	18	NAPOLI
GIOVEDÌ	18	ROMA
VENERDÌ	19	CATANIA

LUNEDÌ	22	BRESCIA
LUNEDÌ	22	VERONA
LUNEDÌ	22	GENOVA
LUNEDÌ	22	IMPERIA
MARTEDÌ	23	PADOVA
MARTEDÌ	23	VICENZA
MARTEDÌ	23	TORINO
MARTEDÌ	23	ALESSANDRIA
MERCOLEDÌ	24	VENEZIA
MERCOLEDÌ	24	TREVISO
MERCOLEDÌ	24	MILANO 3
MERCOLEDÌ	24	BUSTO ARSIZIO
GIOVEDÌ	25	MILANO 2
GIOVEDÌ	25	MONZA
GIOVEDÌ	25	CAGLIARI
VENERDÌ	26	CREMONA
VENERDÌ	26	BERGAMO
VENERDÌ	26	BRINDISI
LUNEDÌ	29	PADOVA 2
LUNEDÌ	29	VERONA 2
MARTEDÌ	30	TRENTO
MARTEDÌ	30	BOLZANO
MARTEDÌ	30	CATANZARO



Direzione Scientifica: **Sergio Pellegrino, Giovanni Valcarenghi e Paolo Meneghetti**

IMU E TRIBUTI LOCALI

La giurisprudenza insiste sull'esenzione Imu alle SSD

di Luca Caramaschi

L'[articolo 7, comma 1, lett. i\), D.lgs. 504/1992](#), testualmente recita che sono esenti dall'imposta *"gli immobili utilizzati dai soggetti di cui **all'articolo 87 [oggi articolo 73], comma 1, lettera c)**, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e **sportive**, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222"*.

A prescindere dalla non semplice verifica delle **condizioni** oggettive richieste per fruire dell'agevolazione, ciò su cui ci si intende soffermare è invece l'aspetto **soggettivo** della medesima.

Sul punto non sembrano sussistere dubbi stante l'**esplicito richiamo** operato all'[articolo 73, comma 1, lett. c\), Tuir](#) che individua quali **destinatari** dell'agevolazione *"gli enti pubblici e privati **diversi dalle società**, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato"*.

È quindi alla platea degli **enti non commerciali** che il legislatore ha pensato quando, nel lontano 1992 con riferimento all'**Ici**, e, successivamente, con l'[articolo 13 D.L. 201/2011](#) con riferimento all'**Imu** (unitamente alla **Tasi** per effetto del successivo **D.L. 16/2014**), ha previsto l'**esenzione** da tali tributi locali con riferimento agli **immobili** utilizzati nell'**attività "istituzionale"** dell'ente.

E' invece con riferimento al comparto **sportivo dilettantistico** che tali pacifiche conclusioni vengono messe in discussione, almeno da quando l'[articolo 90 L. 289/2002](#) disciplina sotto il profilo fiscale la **società di capitali sportiva** dilettantistica (in acronimo "**SSD**"), riconoscendo in capo ad essa l'applicazione alcune agevolazioni peculiari del mondo degli enti non commerciali di tipo associativo. La frase **"incriminata"** è contenuta nel **comma 1** del citato [articolo 90 L. 289/2002](#) e recita *"Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le **altre disposizioni tributarie** riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro"*.

L'agenzia delle entrate, con la [circolare 21/E/2003](#) ha provato, senza molto successo per la verità, a riempire di contenuti l'inciso normativo **"altre disposizioni tributarie"**, per capire quali

fossero le **agevolazioni** del mondo associativo effettivamente **applicabili** anche alle **società sportive dilettantistiche** costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Senza particolari argomentazioni e con una certa **confusione**, infatti, il documento di prassi, dopo aver premesso, al **par. 2.2.**, che “*Nei confronti delle **società sportive dilettantistiche non possono**, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli **enti non commerciali**, recate dagli articoli 108 [oggi articolo 143] e seguenti del Tuir, ivi comprese quelle contenute nell’art. 111 [oggi articolo 148], concernente gli enti non commerciali di tipo associativo*”, precisa:

- al **3.1.1.** che, anche per le **società sportive dilettantistiche**, i corrispettivi di cui all’**articolo 111** [oggi [articolo 148](#)], **comma 3, Tuir**, ricorrendo le condizioni ivi richiamate, **non sono fiscalmente rilevanti** (si tratta della **decommercializzazione** dei proventi incassati dagli **associati/tesserati** a fronte di **servizi specifici**);
- al **3.3**, che alle **società sportive dilettantistiche di capitali** senza scopo di lucro, che si avvalgono della **L. 398/1991**, **si applica** la disposizione contenuta nell’**articolo 25, comma 2, lett. a) e b), L. 133/1999**, così come modificata dall’**articolo 37 L. 342/2000** (si tratta della decommercializzazione dei proventi ricavati anche da terzi in occasione dello svolgimento di **attività commerciali connesse** agli scopi istituzionali).

C’è tuttavia un aspetto, rimarcato dalla stessa [circolare 21/E/2003](#), che ha da sempre costituito un **freno alla estensione tout court** alle SSD delle agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

È il passaggio nel quale “*Si chiarisce che le **società sportive dilettantistiche** costituite in società di capitali, ancorché non perseguano il fine di lucro, **mantengono**, dal punto di vista fiscale, la **natura commerciale** e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell’ambito dell’art. 87, comma 1, lettera a) del TUIR. L’assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione*”. Tanto che è la stessa [circolare AdE 21/E/02003](#) a precisare che è la “natura” stessa della società sportiva dilettantistica di capitali senza fini di lucro ad impedire l’applicazione della previsione contenuta nell’**articolo 111-bis** [oggi [articolo 149](#)], **comma 4, Tuir**, che esclude la **perdita della qualifica** di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

A **ribadire** le affermazioni contenute nella citata [circolare AdE 21/E/2003](#) è intervenuta di recente la [circolare 18/E/2018](#) con la quale l’Agenzia delle entrate ha precisato, altresì, come l’applicazione alle SSD dell’agevolazione contemplata dall’[articolo 148, comma 3, Tuir](#) deve intendersi come “**eccezionale**” rispetto al **generale divieto di estensione analogica** del sistema di agevolazioni previsto appositamente dagli [articoli 143 e ss. Tuir](#) per gli enti non commerciali di tipo associativo.

Ed è proprio tale eccezionalità che, unitamente alla **natura di soggetto commerciale** di cui all’[articolo 73, comma 1, lett. a\), Tuir](#) della **SSD**, ha fatto sorgere in dottrina più di un **dubbio** sulla possibile **estensione** dell’agevolazione consistente nell’**esenzione Imu** in capo a tali soggetti.

In questo contesto di generale **perplexità** circa la possibilità di esentare da Imu gli immobili delle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali si inserisce la **sentenza CTR Lombardia n. 1887/64/2015 del 05.05.2015**, che ha esaminato il caso di un **accertamento Ici** riguardante un impianto natatorio costruito su un terreno in diritto di superficie detenuto da una società di capitali sportiva dilettantistica (di seguito SSD) costituita ai sensi dell'[articolo 90 L. 289/2002](#). Ribaltando le conclusioni cui era pervenuta la precedente **CTP Brescia con la sentenza n. 34/2013**, i giudici di secondo grado hanno invece riconosciuto l'**esenzione Ici alla SSD** nella considerazione che tale soggetto è del tutto analogo, sotto il profilo tributario, alle **associazioni sportive dilettantistiche**.

Dopo quella che pareva una pronuncia isolata è giunta di recente la **sentenza n. 3576/2018** con la quale, sempre la **CTR Lombardia**, confermando la decisione di primo grado, afferma che le **società sportive a responsabilità limitata** che non abbiano fini di lucro **non pagano l'Imu**, oltre a precisare che per avere **diritto all'esenzione** la società **non deve presentare nessuna dichiarazione**.

Seppur **condivisibili** nella loro "filosofia" le positive conclusioni cui è pervenuta in queste due occasioni la **CTR Lombardia** vanno assunte con estrema cautela posto che la disposizione normativa ([articolo 7, comma 1, lett. i\), D.Lgs. 504/1992](#)) riconosce letteralmente l'**esenzione** ai fini Ici a tutti gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'[articolo 73 comma 1, lett. c\), Tuir](#), con un apparente insormontabile **ostacolo** rappresentato dalla diversa "natura" della SSD che, come riconosciuto dalla stessa Agenzia, è da ricondursi alla **lettera a)** del medesimo [articolo 73](#).

Non resta quindi che attendere l'esito del **giudizio di legittimità** che, se favorevole al contribuente, potrebbe indurre il legislatore, come accaduto in altre occasioni, ad **intervenire normativamente** per riconoscere pacificamente l'esenzione a soggetti comunque caratterizzati dalla **finalità non lucrativa**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**I NUOVI ADEMPIMENTI E LE NUOVE REGOLE
PER LO SPORT ITALIANO**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Preliminare e rogito con trattamento Iva differenziato – II° parte

di **Fabio Garrini**

Come visto nella [prima parte del contributo](#), il **costruttore che cede un immobile è sottoposto ad un trattamento Iva differenziato in base a quanto tempo è trascorso dalla fine dei lavori di costruzione.**

Esaminiamo ora le conseguenze fiscali nel caso in cui gli **acconti** pagati sulla base del **preliminare** presentino un **trattamento Iva diverso** rispetto a quanto poi assunto nell'**atto definitivo di compravendita**.

Il preliminare e gli acconti

Il tema viene esaminato dalla [circolare AdE 22/E/2013](#) e il primo elemento che occorre ricordare è che **la scelta per l'imponibilità effettuata nel preliminare** (quindi nel caso di preliminare sottoscritto oltre il quinquennio), oltre che per gli acconti, produce **effetti vincolanti** anche in relazione al regime Iva **applicabile al saldo** dovuto alla stipula del contratto definitivo.

Sul punto, occorre peraltro ricordare che oltre che il **saldo**, anche gli **acconti** assoggettati ad Iva per opzione sono interessati dall'**inversione contabile**.

Al contrario, se **non viene esercitata l'opzione nel preliminare**, sarà comunque **possibile esercitarla in sede di rogito**, nel qual caso l'imponibilità interesserà solo il **saldo** (ovvero eventuali acconti pagati dopo la stipula della compravendita).

Più interessante è invece il caso di **preliminare sottoscritto entro il quinquennio**.

Non possono porsi dubbi circa quale sia il trattamento da applicare ai corrispettivi fatturati sino allo scadere del quinquennio: **gli acconti saranno necessariamente soggetti ad imposta**, proprio perché la **fattura** viene emessa entro tale termine temporale.

Occorre invece chiedersi quali siano le conseguenze derivanti dal fatto che il **rogito** di cessione dell'immobile venga stipulato **oltre il termine del quinquennio**, scadenza che rimuove l'obbligo di applicazione dell'Iva.

L'Agenzia delle Entrate, nella richiamata [circolare 22/E/2013](#), si è espressa riferendosi alla seguente situazione:

- **acconto** corrisposto all'impresa costruttrice o di ripristino **entro 5 anni** dall'ultimazione dei lavori
- **rogito stipulato oltre il quinquennio.**

In tal caso, conferma l'Agenzia, gli **acconti** eventualmente pagati sono **soggetti ad Iva per obbligo** di legge (entro il quinquennio il costruttore non aveva facoltà di scelta ma era chiamato per obbligo ad applicare l'Iva), mentre **il saldo da versare successivamente al rogito è soggetto, in linea di principio, al regime naturale di esenzione, salva opzione per l'imponibilità ad Iva esercitata in atto dall'impresa cedente.**

Il fatto che gli acconti pagati in dipendenza del preliminare siano imponibili **non pregiudica l'applicazione dell'esenzione per il saldo** (e per gli acconti pagati successivamente al rogito) in quanto l'imponibilità precedentemente applicata non era opzionale ma **obbligatoria**, proprio per il fatto che non si era ancora compiuto il quinquennio.

Nella [circolare 22/E/2013](#) l'Agenzia evidenzia che *“Gli acconti e il saldo relativi alla cessione dell'immobile possono essere soggetti ad un **trattamento fiscale diverso** anche nell'ipotesi in cui l'acconto sia stato corrisposto all'impresa costruttrice o di ripristino entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori e il rogito sia, invece, stipulato oltre il quinquennio.”*

Inoltre, in caso di esenzione, in sede di stipula del contratto definitivo, l'imposta proporzionale di **registro** si applica, per gli immobili abitativi, su una **base imponibile considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad Iva.**

Ciò che l'Agenzia non chiarisce in tale documento è come determinare la **base imponibile** da prendere a riferimento per il calcolo dell'**imposta di registro**: quella catastale prevista per l'applicazione della disciplina del **prezzo-valore**?

Questa risulta la soluzione più ragionevole; non pare che tale beneficio possa infatti essere disconosciuto al contribuente, visto che in fin dei conti l'atto risulta assoggettato ad **imposta di registro.**

Peraltro, considerando che il valore catastale è spesso molto più basso del corrispettivo pattuito per la cessione del bene, potrebbe darsi che la base imponibile degli acconti (sempre e comunque il corrispettivo, visto che sono stati assoggettati ad Iva) sia già di per sé **superiore al valore catastale**: in questo caso occorrerebbe concludere che **nessuna imposta di registro risulta dovuta.**

Il fatto che nella [circolare 22/E/2013](#) si faccia riferimento, per il **calcolo dell'imposta** in sede di rogito, alla **“base imponibile”** e non al **“corrispettivo”**, lascerebbe intendere una conferma di tale interpretazione.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite su crediti ed errori contabili

di **Federica Furlani**

Sul tema della **deducibilità delle perdite su crediti**, regolata dall'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), si è recentemente espressa l'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 12 del 21 settembre scorso, a seguito di un'istanza di interpello/consulenza giuridica.

Il parere richiesto ha ad oggetto un **credito** verso una società ammessa nel **2008** alla procedura di **concordato preventivo**, dichiarata **esecutiva nel 2013**, che **non è stato portato a perdita** in nessuno dei suddetti periodi di imposta.

La correzione contabile di questo “**errore**” è avvenuta solo nel **2017** mediante chiusura della voce relativa al credito e imputazione, come contropartita, di una posta negativa di **patrimonio netto**, in conformità a quanto previsto al paragrafo 48 del **principio contabile Oic 29**.

L'istante ha inoltre ritenuto di procedere alla **deduzione della perdita sul credito** rilevata per errore con imputazione a patrimonio nel 2017, mediante presentazione di una **dichiarazione integrativa 2014** per i redditi 2013.

L'Agenzia delle Entrate ha avallato nella sua risposta la soluzione prospettata dal contribuente sulla base delle seguenti **motivazioni**.

Innanzitutto, per quanto riguarda la **corretta imputazione temporale della perdita su crediti**, da cui deriva la presentazione della dichiarazione integrativa, l'[articolo 101, comma 5, Tuir](#) dopo aver stabilito che, in termini generali, le perdite su crediti sono deducibili dal reddito d'impresa se risultano da **elementi certi e precisi**, e in ogni caso se il debitore è assoggettato a **procedure concorsuali** (quali il fallimento, la liquidazione coatta amministrativa, il concordato preventivo e l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi), prosegue stabilendo che la presunzione dell'esistenza dei predetti requisiti di certezza e precisione **opera a decorrere** dalla data di ammissione a una delle procedure sopra richiamate e, cioè, **dalla data del decreto di ammissione al concordato preventivo** ([circolare AdE 26/E/2013](#)).

Tale norma è stata inoltre oggetto di **interpretazione autentica** da parte dell'[articolo 13, comma 3, D.Lgs. 147/2015](#), il quale ha statuito che “*l'articolo 101, comma 5 [...] si interpreta nel senso che le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità e di quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a **procedure concorsuali** [...], **deducibili a decorrere** dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a **procedura concorsuale** ed eventualmente non dedotte in tali periodi, **sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili**”.*

Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia ha ritenuto che il corretto periodo temporale di competenza della perdita su crediti realizzata dal contribuente fosse **l'arco temporale compreso tra l'apertura della procedura di concordato preventivo, avvenuta nel 2008, e l'esercizio in cui sarebbe dovuta avvenire la cancellazione dal bilancio del credito medesimo**, che, sulla base di quanto indicato dall'istante, sarebbe **l'esercizio 2013**, anno in cui il Giudice delegato ha dato l'autorizzazione finale ai pagamenti, dando atto che il residuo attivo non consentiva ulteriori riparti e dichiarando **l'esecuzione del concordato**.

Quanto **all'errore contabile compiuto dall'istante per non aver imputato la perdita su crediti nell'esercizio 2013**, il rimedio consiste nell'applicazione della disciplina di cui all'[articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#), ovvero la **presentazione di una dichiarazione integrativa** Unico 2014 per i redditi 2013.

Deve infatti ritenersi a tutti gli effetti rispettato il disposto di cui all'[articolo 109, comma 4, Tuir](#), così come modificato dall'[articolo 13-bis, comma 2, lett. d\), D.L. 244/2016](#), che ha introdotto il principio della **derivazione rafforzata**, secondo cui le spese e gli altri componenti negativi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico dell'**esercizio di competenza**; sussiste, tuttavia, una **presunzione di imputazione a conto economico per i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa**.

Le disposizioni fiscali, a partire dal periodo d'imposta 2016, sono infatti capaci di dare rilevanza alle **nuove modalità di contabilizzazione degli errori contabili** contenute nell'**Oic 29**.

Pertanto, alla luce delle considerazioni sopra esposte, l'Agenzia ha ritenuto che la società possa procedere alla **deduzione della perdita su crediti** mediante presentazione di una **dichiarazione integrativa 2014** per i redditi 2013, sul presupposto della **diretta imputazione a patrimonio netto** della perdita, rilevata per errore nel bilancio d'esercizio 2017.

Seminario di specializzazione
**LA RESPONSABILITÀ EX D.LGS. 231/01 E
LA GESTIONE DEL RISCHIO D'IMPRESA**
Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Accertamento da abuso di diritto

di EVOLUTION



L'abuso di diritto si configura quando il contribuente pone in essere una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto delle norme, conducano sostanzialmente alla realizzazione di indebiti vantaggi fiscali, identificabili (anche non immediati), realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Accertamento", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza una delle tipologie di accertamento prevista dall'ordinamento tributario.

L'accertamento da abuso di diritto si sostanzia nel momento in cui, dall'analisi di un'operazione (o di un insieme di operazioni collegate), emerge l'**assenza di una motivazione economica**, la **realizzazione di un vantaggio fiscale indebito** e l'**essenzialità di tale vantaggio nella causa dell'operazione** (o delle operazioni). In questo caso l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad elevare una contestazione di condotta abusiva nei confronti del contribuente e a procedere al disconoscimento i vantaggi fiscali dallo stesso indebitamente goduti, *"determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e [tenendo] conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni"* (articolo 10-bis, comma 1 secondo periodo).

Per far sì che si realizzi l'abuso di diritto è necessario che siano presenti **tre presupposti** :

1. **l'assenza di sostanza economica** delle operazioni poste in essere, di cui il comma 2, lettera a), dell'articolo 10 *bis* chiarisce come per **«operazioni prive di sostanza economica»** debbano intendersi *"i fatti, gli atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"*.
2. la realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito**, dove con la locuzione **«vantaggi fiscali indebiti»** il legislatore ha inteso, invece, fare riferimento ai *"benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi"*

dell'ordinamento tributario”.

3. la circostanza che detto vantaggio sia **l'effetto essenziale dell'operazione**, dove l'essentialità del risparmio di imposta è desumibile dalle disposizioni di cui al comma 3 dell'articolo 10 *bis*, che considerano in ogni caso *“non abusive (...) le operazioni giustificate da valide ragioni extra fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondo a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”.*

Con [risoluzione AdE 93/E/2016](#) (totalmente ripresa nei contenuti nella successiva [risoluzione AdE 101/E/2016](#), confermata anche nelle risoluzioni emanate nel luglio 2017) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come un'operazione non possa essere considerata **abusiva** qualora non vengano **identificati e provati congiuntamente tutti e tre i presupposti costitutivi**.

Perché si realizzi l'abuso del diritto, è necessario che i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica siano **«fondamentali»** rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente.

Per valutare la potenziale abusività di un'operazione, l'Amministrazione finanziaria dovrà preliminarmente verificare **l'esistenza di tutti gli elementi costitutivi la fattispecie** testé enunciati, ovvero (nell'ordine di verifica): la realizzazione di un **indebito vantaggio fiscale**, la **manca di sostanza economica** e **l'essentialità del vantaggio indebito**.

Per verificare se un vantaggio fiscale sia **indebito** si ritiene preventivamente necessario accertare se lo stesso:

- sia stato **determinato dalla compresenza, nell'ordinamento, di almeno due diversi regimi fiscali applicabili rispetto agli effetti della fattispecie oggetto di approfondimento**. Nel caso in cui la stessa vicenda possa essere ritenuta tassabile secondo due diverse opzioni si potrà infatti **astrattamente ipotizzare che quella più vantaggiosa possa configurare un'ipotesi di abuso**;
- sia **conseguenza** della “libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge” (oppure) *“tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”* (comma 4, articolo 10-*bis*). L'operazione non può infatti essere qualificata come abusiva solo perché ha consentito di realizzare un vantaggio fiscale, **se l'opzione per la soluzione fiscalmente meno onerosa sia prevista dalla legge**;
- sia stato realizzato nel **“rispetto formale delle norme fiscali”**, rilevando come fattispecie astrattamente abusiva quella che, pur **rispettando tali norme, sia incoerente con il fondamento giuridico del loro insieme**.

Qualora le verifiche testé indicate producano esito «positivo», sarà necessario proseguire nell'analisi al fine di accertare **l'esistenza degli ulteriori elementi (assenza di sostanza economica ed essentialità del vantaggio indebito)** caratterizzanti la fattispecie abusiva. Viceversa, qualora il risultato dell'operazione risulti **congruente con la ratio delle norme invocate, o con i principi dell'ordinamento tributario**, il vantaggio dovrà essere confermato in

quanto **lecito risparmio d'imposta** e l'analisi antiabusiva si dovrà intendere terminata.

Per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto, il contribuente può presentare apposita **istanza di interpello**.

Qualora l'Amministrazione finanziaria ritenga di aver individuato una fattispecie di abuso del diritto non può procedere con l'immediata emissione dell'avviso di accertamento, ma deve **preventivamente inviare** (a pena di nullità e con le modalità e i termini stabiliti per l'accertamento **al contribuente una motivata richiesta di chiarimenti**, indicando le **ragioni per le quali ritenga configurarsi l'ipotesi di abuso del diritto**.

Il contribuente entro **sessanta giorni dalla notifica della richiesta**, ovvero **entro il maggior termine eventualmente assegnato dall'ufficio**, può fornire i chiarimenti richiesti, dimostrando in particolare l'esistenza delle valide ragioni extrafiscali sottese al compimento dell'operazione.



The banner features the Euroconference Evolution logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION' above 'Euroconference'. The background is a light grey with a network of dots and lines. On the right, there is a close-up image of a hand typing on a laptop keyboard. The text in the center reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.' At the bottom, a dark grey bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 15 giorni >'. On the far right, there is a small vertical text: 'Design: Evolutio, Giallini / Freemak'.

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

RASSEGNA RIVISTE

Contratti di filiera

di **Maria Cristina D'Arienzo**

Articolo tratto da “Rivista per la consulenza in agricoltura n. 30/2018”

La globalizzazione, i progressi della digitalizzazione, l'esigenza di aumentare la dimensione aziendale impongono continui investimenti in innovazione. Tra gli strumenti contrattuali orientati all'accrescimento della innovazione e, conseguentemente, della capacità competitiva richiamiamo l'attenzione sui contratti di filiera. Il contratto di filiera è l'accordo tra un soggetto pubblico, cui compete l'erogazione dei finanziamenti, il Ministero delle politiche agricole, e le parti private, c.d. imprese beneficiarie, cui compete di realizzare un programma di investimenti. Tale programma deve partire dalla produzione agricola e svilupparsi nei diversi segmenti della filiera, ovvero deve interessare tutte le fasi di produzione: da quella primaria a quella di trasformazione, commercializzazione e distribuzione dei prodotti agricoli e agroalimentari. [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

Segue il SOMMARIO di Rivista per la consulenza in agricoltura n. 30/2018

Normativa e prassi in sintesi

Fiscalità

“Nessun intento elusivo nella rivendita subitanea di un fondo ricevuto per donazione dal padre” di *Luigi Cenicola*

“Omessa notifica della variazione catastale di terreni” di *Luigi Cenicola*

Contratti

“Contratti di filiera” di *Maria Cristina D'Arienzo*

“Il contratto di affitto di fondo turistico” di *Samuele Cantini*

Adempimenti

“Basta spesometro per tutti soggetti in regime di esonero” di *Centro studi tributari Euroconference*

Finanza verde

“Gli strumenti finanziari per lo sviluppo del settore agroalimentare: i prestiti della Banca Europea per gli investimenti” di *Fabrizio Rosatella*

Leggi

“Intervista con il Presidente della Commissione Agricoltura della Camera, Filippo Galinella” di *Carlo Basilio Bonizzi*

Lavoro & previdenza

“Le prestazioni occasionali in agricoltura alla luce della conversione in Legge del Decreto Dignità” di *Francesco Bosetti*

Il caso risolto

“Il trattamento fiscale della cessione di un impianto fotovoltaico” di *Alberto Rocchi*

Osservatorio



RIVISTA PER LA CONSULENZA IN AGRICOLTURA

Mensile di aggiornamento ed approfondimento in materia societaria, fiscale e giuslavoristica

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA anziché € 180 + IVA

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni. Rinnovo automatico a prezzo di listino.



ABBONATI ORA