

**Edizione di lunedì 21 gennaio 2019**

## **IVA**

**Territorialità Iva e fattura elettronica**

di **Sandro Cerato**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Nuova tassazione per trasparenza per le controllate estere**

di **Marco Bargagli**

## **AGEVOLAZIONI**

**L'estromissione agevolata dell'immobile strumentale**

di **Luca Mambrin**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Estensione della cedolare secca ai negozi: libera la natura del locatario**

di **Fabio Garrini**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Deducibili i contributi accertati per anni pregressi**

di **Fabio Landuzzi**

## IVA

---

### ***Territorialità Iva e fattura elettronica***

di **Sandro Cerato**

La **cessione di beni con consegna in Italia** ad un soggetto non stabilito ai fini Iva in Italia è **esclusa dall'obbligo di emissione della fattura elettronica**, poiché tale obbligo riguarda esclusivamente le **operazioni tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato**.

È quanto confermato nel corso dell'incontro promosso dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili con l'Agenzia delle entrate, in cui sono stati chiariti numerosi aspetti in merito all'**ambito applicativo** della fatturazione elettronica.

Il primo aspetto che deve essere chiarito riguarda il **rapporto tra territorialità dell'imposta ed obbligo di emissione del documento in formato elettronico**, e, più precisamente:

- il **requisito territoriale dell'imposta** deve essere verificato in base alle regole contenute negli [articoli da 7 a 7-sexies D.P.R. 633/1972](#) (più precisamente l'**articolo 7-bis** per le cessioni di beni e i successivi [articoli da 7-ter a 7-septies](#) per le prestazioni di servizi);
- l'**obbligo di emissione della fattura elettronica** deve essere verificato tenendo conto dell'[articolo 1 D.Lgs. 127/2015](#), secondo il quale tale obbligo riguarda esclusivamente le operazioni intercorse tra soggetti passivi d'imposta in Italia o ivi stabiliti (escludendo quelle effettuate o ricevute da soggetti identificati nel nostro Paese).

Nel corso dell'incontro è stato affrontato il caso di **cessione di beni verso un operatore non stabilito ai fini Iva in Italia** (Ue o extraUe) con **consegna nel territorio dello Stato**, nel qual caso pur essendo l'operazione rilevante territorialmente in Italia ai sensi dell'[articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#) (i beni sono ivi presenti), **non sussiste alcun obbligo di emissione della fattura elettronica** trattandosi di operazione intercorsa con un **controparte non stabilita ai fini Iva in Italia**.

Ulteriori chiarimenti hanno riguardato le **cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni**, per i quali si rendono applicabili le regole stabilite dal **D.L. 331/1993**, con conseguente rilevanza ai fini Iva nel Paese comunitario di destinazione dei beni.

Si ricorda, infatti, che rientrano nel novero degli **scambi intracomunitari** quelle operazioni aventi ad oggetto beni mobili scambiati a titolo oneroso tra due soggetti passivi Iva in due Stati membri diversi, con **partenza da uno Stato membro ed arrivo in altro Stato Ue**.

Per tali operazioni, nel corso della videoconferenza è stato precisato che:

- **resta fermo l'obbligo di inclusione degli scambi intracomunitari negli elenchi Intra2** (per le cessioni) **ed Intra1** (per gli acquisti);
- la **compilazione degli Intra non esonera** il soggetto passivo dall'obbligo di inclusione degli scambi intracomunitari nella comunicazioni dei dati delle operazioni con l'estero (cd. "**esterometro**").

In relazione alle operazioni in questione, è opportuno ricordare anche altri aspetti, ed in primo luogo che per le **cessioni intracomunitarie sussiste la facoltà di emettere la fattura elettronica al fine di evitare l'inclusione di tali operazioni nell'esterometro** (fermo restando l'obbligo di presentazione degli Intra).

In secondo luogo, per gli acquisti intracomunitari, è bene evidenziare che l'applicazione dell'imposta ad opera dell'acquirente soggetto passivo Iva in Italia avviene con la tecnica, da sempre utilizzata, dell'**integrazione del documento emesso dal fornitore Ue**.

Per tali **acquisti**, quindi, **non sarà in alcun modo possibile evitare né l'esterometro**, trattandosi di operazioni non documentate da una fattura elettronica emessa con le specifiche richieste dalla normativa interna, né la presentazione degli **elenchi Intra** (per tale obbligo si deve tener conto delle semplificazioni introdotte a partire dal 2018).

Seminario di specializzazione

## IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO TRA PECULIARITÀ, INTERROGATIVI ED OPPORTUNITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Nuova tassazione per trasparenza per le controllate estere***

di **Marco Bargagli**

Nel corso degli anni la normativa conosciuta tra gli addetti ai lavori come **CFC (Controlled Foreign Companies)** ha subito numerose modifiche riferite ai **criteri di individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata**.

In merito, si è passati da un **approccio basato sulla tradizionale *black list***, emanata ai sensi del **D.M. 21.11.2001**, alla valutazione del **livello di tassazione nominale** cui è soggetta l'impresa estera.

**Sino al periodo d'imposta 2018**, ai sensi dell'[articolo 167, comma 1, Tuir](#), se un **soggetto residente in Italia** deteneva, **direttamente o indirettamente**, anche **tramite società fiduciarie** o per interposta persona, il **controllo di un'impresa, di una società o altro ente** residente o localizzato in **Stati o territori a regime fiscale privilegiato**, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato erano imputati, **a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato**, ai soggetti residenti in **proporzione alle partecipazioni** da essi detenute.

Sul punto, per **individuare il regime fiscale privilegiato**, l'[articolo 167, comma 4, Tuir](#), nella **versione emendata dalla L. 208/2015 (stabilità 2016)**, prevedeva che: *"I regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il **livello nominale di tassazione** risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia"*.

In buona sostanza, a partire dal **1° gennaio 2016**, si **consideravano privilegiati**:

- i regimi in cui il **livello nominale di tassazione risultava inferiore al 50%** rispetto a quello applicato in Italia;
- i **regimi fiscali speciali**.

Nella sua versione originaria, ai **fini della tassazione per trasparenza**, la normativa in rassegna prevedeva una **netta distinzione** tra le **imprese controllate estere "paradisiche"**, ossia quelle localizzate in Stati e territori a **fiscalità privilegiata**, rispetto alle c.d. **"white list passive income companies"**.

In **merito a queste ultime**, ai **sensi dell'[articolo 167, comma 8-bis, Tuir](#)**, la normativa CFC operava infatti anche nella particolare ipotesi in cui le **imprese controllate estere** fossero localizzate in Stati o **territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata**, al ricorrere **congiunto** delle seguenti condizioni:

- **tassazione effettiva** inferiore a **più della metà** rispetto a quella a cui sarebbero state soggette qualora **residenti in Italia**;
- conseguimento di **proventi iscritti in bilancio** derivanti, per **più del 50%**, dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie (**tipicamente gli interessi attivi**), dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica (**es. royalties attive**), nonché dalla **prestazione di servizi infragruppo** resi nei confronti di soggetti che **direttamente o indirettamente controllano la società** o l'ente non residente, **ne sono controllati** o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i **servizi finanziari**.

Giova sottolineare che l'[articolo 4 D.Lgs. 142/2018](#) ha **introdotto ulteriori norme** a contrasto delle **pratiche di elusione fiscale** che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, **modificando**, con decorrenza giuridica dal **12 gennaio 2019**, anche la **disciplina prevista in materia di imprese estere controllate**.

In particolare, **le novità di maggiore rilievo** prevedono:

- l'eliminazione della **precedente distinzione** tra Paesi *black list* e *white list*;
- l'introduzione di due **nuove condizioni pregiudiziali di accesso**;
- la possibilità di disapplicazione del **regime CFC**, in funzione dello svolgimento di **un'attività economica effettiva**.

Nello specifico, ai sensi del **novellato [articolo 167, comma 4, Tuir](#)**, **attualmente la tassazione per trasparenza** si applica se i soggetti controllati non residenti integrano, **congiuntamente**, le seguenti condizioni:

- sono assoggettati a **tassazione effettiva** inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia;
- **oltre un terzo dei proventi** da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie:
  1. **interessi** o qualsiasi altro reddito generato da **attivi finanziari**;
  2. **canoni** o qualsiasi altro reddito **generato da proprietà intellettuale**;
  3. **dividendi** e redditi derivanti dalla **cessione di partecipazioni**;
  4. redditi da **leasing finanziario**;
  5. redditi da **attività assicurativa, bancaria** e altre **attività finanziarie**;
  6. proventi derivanti da operazioni di **compravendita di beni** con **valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
  7. **proventi derivanti da prestazioni di servizi**, con **valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, **controllano il soggetto controllato non residente**, **ne sono controllati o sono controllati** dallo stesso

soggetto che controlla il soggetto non residente.

La nuova versione dell'[articolo 167, comma 5, Tuir](#) prevede poi la possibilità di **disapplicare le regole CFC**, sulla base di una particolare esimente.

Infatti, **dal 2019**, la tassazione per trasparenza **non si applicherà** se il soggetto residente in Italia **dimostra che il soggetto controllato non residente** svolge **un'attività economica effettiva**, mediante **l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali**.

Infine, corre l'obbligo di evidenziare che è anche **cambiata la nozione di controllo** rilevante per far scattare le **regole impositive in rassegna**.

A tale fine si **considerano soggetti controllati non residenti** le **imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato**, per i quali si verifica **almeno una delle seguenti condizioni**:

- sono **controllati direttamente o indirettamente**, anche tramite **società fiduciaria o interposta persona**, ai sensi [dell'articolo 2359 cod. civ.](#), da parte di un **soggetto residente in Italia**;
- **oltre il 50%** della **partecipazione agli utili** dei **soggetti non residenti** è detenuto, **direttamente o indirettamente**, mediante una o più società controllate (*ex articolo 2359 cod. civ.*) o tramite società fiduciaria o interposta persona, **da un soggetto residente in Italia**.

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



Seminario di specializzazione

**LA DISCIPLINA CFC E IL RIMPATRIO DEGLI UTILI ESTERI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### ***L'estromissione agevolata dell'immobile strumentale***

di **Luca Mambrin**

L'[articolo 1, comma 66, L. 145/2018](#) (**Legge di Bilancio 2019**) ha riproposto le disposizioni agevolative **per l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale** mediante il versamento di **un'imposta sostitutiva dell'8%** sulla plusvalenza che emerge dall'operazione, da perfezionarsi entro il **31.05.2019**.

L'estromissione agevolata riguarda unicamente gli **imprenditori individuali, indipendentemente dal regime contabile adottato** (ordinario o semplificato); sono **esclusi** pertanto dall'ambito di applicazione dell'agevolazione gli **esercenti arti o professioni**, le **società** e gli **enti non commerciali**, anche se esercitano attività imprenditoriali.

Possono beneficiare delle agevolazioni gli imprenditori individuali che risultano in attività sia alla data del **31.10.2018**, sia alla data dell'**1.1.2019** (data alla quale sono riferiti gli effetti dell'estromissione).

Non potranno avvalersi dell'agevolazione i soggetti per i quali alla data dell'**1.1.2019** **la qualifica di imprenditore è venuta meno**, ossia ai soggetti che, pur essendo in attività alla data del 31.10.2018, hanno cessato poi l'attività con conseguente chiusura della partita Iva alla data del 31.12.2018.

L'agevolazione è **preclusa** altresì all'imprenditore individuale che ha **concesso l'unica azienda in affitto** o in **usufrutto** prima dell'**1.1.2019**, posto che, per la durata dell'affitto o dell'usufrutto, **la qualifica di imprenditore è persa**.

Da un punto di vista **oggettivo** invece la norma prevede che possano essere oggetto di estromissione gli **immobili strumentali** di cui all'[articolo 43, comma 2, Tuir](#) **posseduti alla data del 31.10.2018** quali:

- gli **immobili strumentali per destinazione** ovvero quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla categoria catastale;
- gli **immobili strumentali per natura** ovvero gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni; si tratta degli immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (qualora la destinazione ad ufficio risulti dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria) i quali potranno essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa ovvero se dati in locazione o comodato a terzi.



Gli immobili di cui all'[articolo 43, comma 2, Tuir](#) (strumentali per natura o per destinazione) **si considerano relativi all'impresa solo se indicati:**

- nell'**inventario** redatto ai sensi dell'[articolo 2217 cod. civ.](#);
- ovvero, per le **imprese in contabilità semplificata** di cui all'[articolo 66 Tuir](#), nel **registro dei beni ammortizzabili**.

**Non possono invece essere oggetto di estromissione agevolata** gli immobili che:

- **costituiscono beni merce;**
- **non sono strumentali né per natura né per destinazione, anche se indicati nell'inventario.**

Non possono essere oggetto di estromissione agevolata gli **immobili di civile abitazione** utilizzati **promiscuamente** per l'esercizio d'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore; gli **immobili in leasing** invece possono essere estromessi **solo se riscattati entro il 31.10.2018**.

La norma prevede che l'imprenditore individuale che, alla data del **31 ottobre 2018** possiede beni immobili strumentali di cui all'[articolo 43, comma 2, Tuir](#), può, entro il **31 maggio 2019**, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del **1° gennaio 2019**, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap nella misura dell'8% calcolata sulla **differenza tra il valore normale del bene** all'atto dell'estromissione ed il **relativo valore fiscalmente riconosciuto**.

Il **valore fiscalmente riconosciuto** corrisponde alla **differenza** tra il **costo storico dell'immobile**, quale risulta dall'iscrizione nel libro degli inventari o nel registro beni ammortizzabili, e l'importo degli **ammortamenti fiscalmente dedotti fino al 2018**, tenendo conto anche delle eventuali **rivalutazioni** fiscalmente rilevanti effettuate.

Nella [circolare 26/E/2016](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la parte del costo riferita al **terreno sottostante il fabbricato strumentale**, anche se non ammortizzabile fiscalmente, deve essere computata nel **costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile**, da contrapporre al **valore normale** o al **valore catastale**.

Per quanto riguarda, infine, la determinazione del **valore normale**, è confermata la possibilità di applicare l'imposta sostitutiva **sul valore catastale** degli immobili: il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante **dall'applicazione all'ammontare delle rendite catastali** risultanti in catasto **dei moltiplicatori** con i criteri e le modalità previsti dall'[articolo 52, comma 4, D.P.R. 131/1986](#).

Come precisato nella [circolare 26/E/2016](#) l'estromissione agevolata può essere effettuata anche nell'ipotesi in cui, **non emergendo alcuna differenza tra il valore normale** (o il valore catastale) dell'immobile estromesso ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, manchi di



fatto la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva.

Le estromissioni in esame devono essere effettuate entro il **31.05.2019** ed i relativi effetti decorrono dal **01.01.2019**; non è necessario porre in essere adempimenti particolari in quanto l'opzione avviene per semplice comportamento concludente. Sarà necessario contabilizzare l'estromissione:

- sul **libro giornale**, nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- sul **registro dei beni ammortizzabili**, nel caso di impresa in contabilità semplificata;

Il **versamento dell'imposta sostitutiva** deve essere effettuato in **due rate**:

- per il **60%** dell'importo dovuto **entro il 30.11.2019**;
- per il **restante 40%** entro il **16.06.2020**.

Per quanto riguarda le **imposte di registro, ipotecaria e catastale**, **nulla sarà dovuto** in quanto l'operazione di estromissione **non configura alcun trasferimento della proprietà del bene** ma un passaggio dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dello stesso soggetto.

Ai fini **Iva** l'operazione deve essere **attentamente analizzata**.

L'[articolo 2, comma 2, n. 5\), D.P.R. 633/1972](#) assimila alle cessioni di beni anche la **destinazione di beni all'uso personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa**; quindi anche l'operazione in esame rientra tra quelle rilevanti a fini Iva, a meno che, all'atto dell'acquisto, **non sia stata operata la detrazione dell'imposta** ai sensi dell'[articolo 19](#), come ad esempio nel caso di **acquisto del bene da un privato**, che configurerebbe un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'Iva.



## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Estensione della cedolare secca ai negozi: libera la natura del locatario***

di **Fabio Garrini**

Il recente ampliamento dell'ambito oggettivo di applicazione, operato dalla **Legge di bilancio 2019**, della **cedolare secca alle locazioni dei negozi** ha implicitamente **eliminato** la precedente interpretazione, offerta dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare 26/E/2011](#), secondo la quale il **locatario deve essere persona fisica**, al pari di quanto richiesto per il **locatore**: trattandosi infatti di **locazione di immobili con destinazione commerciale**, è di tutta evidenza che il **locatario non possa essere "privato"**, ma esso sarà normalmente soggetto esercente attività commerciale.

Il dubbio che si pone è se tale superamento possa effettivamente **"sdoganare"** l'applicazione della cedolare per le **locazioni di fabbricati abitativi a società** che poi assegnano tali immobili in uso a propri amministratori o dipendenti.

#### **La natura del locatario**

Attraverso la [circolare 26/E/2011](#), l'Agenzia delle Entrate chiarì la possibilità di applicare la **cedolare per i fabbricati abitativi** solo ai contratti di locazione aventi ad oggetto fabbricati censiti nelle categorie catastali abitative e destinati ad uso abitativo.

Su tale aspetto non si pongono dubbi, considerando peraltro che tale posizione risulta del tutto conforme al tenore normativo.

Ben diverse sono invece le considerazioni riguardanti l'**aspetto soggettivo** del locatario, dove l'Agenzia introduce una interpretazione che, al contrario, non risulta supportata da alcun passaggio del **D.Lgs. 23/2011**: *"esulano dal campo di applicazione della norma in commento, i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti"*.

In altre parole, secondo l'Agenzia, indipendentemente dall'utilizzo dell'immobile, **la natura "commerciale" del locatario escluderebbe la possibilità di applicare la cedolare**.

Su tale aspetto, va segnalato, la **giurisprudenza di merito** ha dimostrato di non apprezzare la

posizione espressa dall'Amministrazione Finanziaria (da ultima, si segnala la [CTR Firenze n. 812/2/18 del 20.09.2018](#)); la motivazione di tale interpretazione divergente della giurisprudenza è basata sulla considerazione (del tutto condivisibile) che **la norma pone un requisito soggettivo sul locatore** (trattandosi di tassazione fondiaria ovviamente il locatore deve essere persona fisica che agisce al di fuori del regime dell'impresa), ma **nulla dice in merito alla qualifica del locatore**.

Secondo la giurisprudenza di merito, infatti, il legislatore ha inteso porre un limite esclusivamente in tema alla **destinazione dell'immobile**, mentre nulla viene detto circa la **natura del locatario**; in effetti, va notato, non si comprende per quale motivo si dovrebbero escludere i fabbricati ad **uso foresteria**.

La linea interpretativa preferita dalla giurisprudenza pare infatti corretta nel merito, in quanto conferma la possibilità di locare un immobile abitativo anche ad un soggetto commerciale, a condizione ovviamente che l'utilizzo dell'immobile sia per **scopi abitativi** (tipicamente perché concesso in uso a favore di un dipendente o collaboratore della società locataria).

Con l'ampliamento della cedolare ai **fabbricati commerciali**, la riflessione sul tema si arricchisce di un ulteriore passaggio: come detto, poiché il negozio altro non può che essere locato ad un soggetto che svolge attività commerciale, risulta evidente come **non vi sia più alcuna preclusione alla coesistenza tra applicazione della cedolare e natura imprenditoriale del locatario**.

Se questo occorre concludere in merito alle **locazioni commerciali**, per quale motivo **non giungere alla medesima conclusione per le locazioni abitative**, posto che il meccanismo di applicazione della tassazione sostitutiva è il medesimo?

A ben vedere potrebbero esserci gli estremi per **consolidare la tesi possibilista sulle locazioni delle foresterie**, avallata dalla giurisprudenza.

Il fatto che oggi il legislatore abbia introdotto una disposizione che consente incontrovertibilmente di applicare la cedolare a contratti dove la controparte è operatore commerciale **dimostra che la volontà del legislatore non può essere mai stata quella di vincolare l'applicazione del regime alla verifica di un requisito soggettivo in capo al locatario**.

Seminario di specializzazione

**LA GESTIONE FISCALE E AMMINISTRATIVA DEI B&B E  
LA DISCIPLINA DELLE LOCAZIONI BREVI**

Scopri le sedi in programmazione >

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Deducibili i contributi accertati per anni pregressi***

di **Fabio Landuzzi**

Nella [risposta all'istanza di interpello n. 102/2018](#) l'Agenzia delle Entrate ha affrontato una vicenda che accade abbastanza di frequente nella pratica professionale.

Una società è stata oggetto di notifica di un **verbale unico di accertamento e notificazione** conseguente ad una **verifica dell'Ispettorato Territoriale del Lavoro, dell'Inps e dell'Inail** con cui le sono state contestate varie **violazioni** (la riqualificazione di contratti di appalto in **somministrazione di manodopera** e il disconoscimento degli importi erogati ai dipendenti quali **rimborsi a piè di lista e per trasferte**, non inclusi **nella base imponibile fiscale e contributiva del lavoratore dipendente**, ma in assenza di adeguata documentazione di supporto).

Per effetto di tale verbale di accertamento sono state **richieste in pagamento alla società**, per diverse **annualità pregresse**, somme a titolo di **contributi previdenziali e premi assicurativi Inail**, oltre a sanzioni ed interessi.

La società ha quindi **impugnato l'atto** nelle sedi competenti ma, poiché sulla base della **disamina compiuta con i propri consulenti** ritiene che, quantomeno in parte, le contestazioni eccepite abbiano un fondamento, ha giudicato quale **scenario maggiormente plausibile** una **definizione della pendenza** mediante il **riconoscimento di una somma pari al 50%** di quanto richiesto dagli enti accertatori.

In virtù di tale ragionevole prospettazione la società ha perciò **rilevato nel conto economico dell'anno corrente** un **onere corrispondente a tale quota del 50% dell'accertato**, e perciò si domanda se tale importo – limitatamente alla parte corrispondente a contributi previdenziali e premi assicurativi – sia **deducibile ai fini delle imposte sul reddito**.

L'incertezza circa la rilevanza fiscale di tale onere deriva essenzialmente da **due aspetti**: il primo, relativo alla **competenza economica**, in quanto trattasi di costo che sarebbe stato evidentemente di competenza di **periodi d'imposta pregressi**; il secondo, relativo alla **certezza del componente negativo** in oggetto, in quanto il verbale, come detto, è **oggetto di impugnazione** e l'importo rilevato nel conto economico corrisponde ad una **stima del quantum** che l'impresa ritiene sia plausibile dover corrispondere per la definizione della pendenza.

Ebbene, proprio su questo secondo fronte – quello della **quantificazione del costo** imputato nel conto economico dell'esercizio – si deve osservare una **riserva formulata dall'Amministrazione Finanziaria** nella Risposta, laddove si precisa che la Risposta stessa viene

fornita nel presupposto che le **argomentazioni addotte dall'istante** a sostegno dell'esito parzialmente positivo dei ricorsi siano **"corrispondenti alla realtà dei fatti"**; a tale riguardo precisa l'Amministrazione che **"qualora in sede di controllo emergano fatti e circostanze idonee a confutare lo scenario previsto, la relativa quota di componente negativo non potrà concorrere alla formazione del reddito imponibile, poiché risulterebbe violato il principio di competenza"**.

Questa riserva, seppure astrattamente comprensibile, desta **qualche perplessità** sotto il profilo tecnico poiché non si comprende in quali **termini pratici** essa possa potersi concretizzare.

Ovvero, è chiaro che se i ricorsi sono pendenti, la quota del 50% rilevata dall'impresa nel conto economico non può che rappresentare una **stima tecnica**, determinata con il conforto del **riscontro dei consulenti legali** della società, suscettibile perciò di essere fisiologicamente modificata per via della **naturale alea del procedimento**.

Perciò, in pratica, ci si domanda quali potrebbero essere le **circostanze "idonee a confutare lo scenario previsto"** che renderebbero, a giudizio dell'Amministrazione, non deducibile la somma rilevata al conto economico dell'esercizio.

Venendo poi al tema della **deducibilità di quanto imputato al conto economico**, l'Agenzia **esclude** che alle somme in oggetto – trattandosi di contributi previdenziali e premi assicurativi – **possa applicarsi in via analogica la disposizione di cui all'[articolo 99 Tuir](#)**, la quale si riferisce esclusivamente al caso delle imposte.

Tuttavia, richiamando il **principio di derivazione rafforzata**, l'Amministrazione riconosce che la **qualificazione** e l'**imputazione temporale** adottate dalla società ai fini della redazione del bilancio d'esercizio debbano trovare **riconoscimento fiscale**, con ciò concludendo in senso **favorevole alla deduzione di quanto imputato dalla società al conto economico** dell'esercizio (seppure richiamando la riserva di cui sopra).

Un'ultima precisazione contenuta nella Risposta desta **qualche ulteriore perplessità**.

L'Amministrazione, infatti, sottolinea che, in linea di principio, la società avrebbe dovuto probabilmente rilevare nel bilancio anche l'**ulteriore onere** (ossia, il restante 50%) ma che tale circostanza non avrebbe obiettivamente avuto alcun riflesso fiscale poiché si sarebbe trattato di un **accantonamento non deducibile** nell'esercizio ai sensi dell'[art. 107, comma 4, Tuir](#).

Probabilmente, qui viene data rilevanza alla **"classificazione" di bilancio adottata dalla società**; ovvero, il **50% rilevato come onere** a conto economico sarebbe riconosciuto deducibile in base al principio di **derivazione rafforzata**, mentre, ove la società avesse rilevato l'ulteriore 50% come espressione del rischio di esito negativo dei ricorsi, tale quota **avrebbe avuto natura civilistica di accantonamento** e, come tale, **non deducibile fiscalmente nell'immediato**.

