

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 “paradisiache”**, 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 rilevo** 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.

Seminario di specializzazione

LA PACE FISCALE E LA ROTTAMAZIONE-TER

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

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 **sommministrazione di manodopera** e il disconoscimento degli importi erogati ai dipendenti quali **rimborsi a pié 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**.

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2018

[Scopri le sedi in programmazione >](#)