

Edizione di mercoledì 8 Luglio 2020

CASI OPERATIVI

Trasformazione, costo della partecipazione e conferimento
di **EVOLUTION**

ADEMPIMENTI

Errata fatturazione elettronica: rimedi
di **Alessandro Carlesimo**

FINANZA AGEVOLATA

Gestire i dati personali in ambienti di lavoro ai tempi del Covid-19
di **Giovanna Lipani – Gruppo Finservice**

PENALE TRIBUTARIO

Il Decreto Semplificazioni e le novità in materia di responsabilità 231
di **Lucia Recchioni**

ISTITUTI DEFLATTIVI

I requisiti dell'interpello antielusivo
di **Stefano Rossetti**

CASI OPERATIVI

Trasformazione, costo della partecipazione e conferimento

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

LABORATORIO OPERATIVO SULLE RIORGANIZZAZIONI SOCIETARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Tizio e Caio, soci di una S.a.s., hanno effettuato una trasformazione omogenea progressiva anni fa con questi valori:

- Capitale sociale S.a.s. ante trasformazione: 5.000 euro*
- Valore da perizia da trasformazione: 600.000 euro*
- Capitale sociale S.r.l. post trasformazione: 50.000 euro*

I soci intendono conferire le partecipazioni della Srl in una holding, in realizzo controllato ex. articolo 177 comma 2.

Quale è la plusvalenza in capo ai soci se il valore attuale della S.r.l. è di euro 1.000.000 e il patrimonio netto della Holding S.r.l. che si intende indicare è di euro 20.000?

In prima battuta dobbiamo chiederci quale sia il valore delle partecipazioni in capo ai soci a seguito della trasformazione.

Anche se la perizia di trasformazione ha valutato il valore della società pari ad euro 600.000, ed il capitale sociale della S.r.l. neo trasformata è stato “rivalutato” da 5.000 a 50.000 euro, il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni in capo ai soci rimane il valore conferito effettivamente conferito inizialmente dai soci, pari ad euro 5.000, a nulla rilevando eventuali incrementi dovuti a “rivalutazioni” derivanti dalla trasformazione.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)

ADEMPIMENTI

Errata fatturazione elettronica: rimedi

di Alessandro Carlesimo

Seminario di specializzazione
**FISCALITÀ E CONTABILITÀ DELLE
ASSOCIAZIONI DEL TERZO SETTORE**
Scopri le sedi in programmazione >

Nell'ambito dei rapporti commerciali tra soggetti passivi Iva, può verificarsi che **l'acquirente riceva una fattura elettronica non dovuta o inesatta**. In tali casi occorre prestare attenzione alla condotta da assumere al fine di rispettare il dettato normativo, il quale impone l'osservanza di specifici obblighi che ricadono su entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione.

Va anzitutto precisato che, colui che riceve il documento errato è tenuto a segnalarlo all'emittente, affinché quest'ultimo possa attivarsi per eliminare le inesattezze attraverso la procedura di variazione regolata all'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#).

In caso di inerzia dell'emittente oppure di mancata condivisione tra le parti della correzione eventualmente occorrente, il cessionario/committente ha l'obbligo di regolarizzare l'operazione emettendo un'autofattura che rettifichi le anomalie del documento emesso.

Più in dettaglio, ai sensi dell'[articolo 6, comma 8, lett. b\), D.Lgs. 471/1997](#), il destinatario dell'operazione provvede a **sanare la fattura irregolare** “*presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta*”.

Con l'avvento della fatturazione elettronica, tale adempimento è reso possibile attraverso la trasmissione al sistema di interscambio di un documento integrativo contrassegnato con il codice “TD20”, indicando i dati del fornitore nella sezione anagrafica del cedente o prestatore e i propri dati nella sezione del cessionario o committente (Prov. AdE n. 89757/2018).

La correzione ha ad oggetto gli elementi obbligatori di cui all'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#), pertanto può **riguardare sia dati identificativi delle parti, sia i dati propriamente riferibili all'operazione** (natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi ovvero gli elementi che concorrono alla determinazione dell'imposta).

Tuttavia, prima di ricorrere alla suddetta procedura di autocorrezione, il cessionario committente ha l'onere preventivo di invitare la controparte a rettificare ovvero annullare la fattura con l'emissione di un'apposita nota di variazione (risposta all'istanza di interpello n. 133/2020). Nel quadro della fatturazione elettronica, tale comunicazione diviene ancor più cruciale, stante l'impossibilità per il destinatario di rifiutare il file transitato sul sdi.

Sulla tematica si è peraltro espressa recentemente l'Associazione Italiana Dottori commercialisti.

La **norma di comportamento n. 209/2020** si sofferma proprio sulla particolare ipotesi in cui il cedente/prestatore non provveda a rettificare la fattura errata, enunciando, a seconda dei casi, la condotta raccomandabile al committente/cessionario tenuto conto dell'impianto normativo vigente. Nel documento, **si distinguono le seguenti ipotesi:**

- **fattura relativa ad un'operazione inesistente;**
- **fattura recante l'errata applicazione del regime impositivo;**
- **fattura con errori che non incidono sul calcolo dell'imposta.**

Se la fattura ha ad oggetto operazioni non supportate da alcun rapporto contrattuale sottostante (oggettivamente o soggettivamente inesistenti) **il ricevente non registra la fattura e segnala l'anomalia all'emittente così da consentirgli l'emissione della nota di credito a storno totale dell'importo fatturato.**

In ogni caso, **il ricevente non è legittimato a detrarre l'imposta**, data l'assenza del presupposto di effettuazione dell'operazione cui è subordinato il diritto.

Va inoltre rimarcato che l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti è una **condotta rilevante sotto il profilo della responsabilità penale tributaria** ([articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)).

Se invece la fattura si riferisce ad un'operazione esistente oggettivamente e soggettivamente ma reca l'errata applicazione del regime iva, il committente cessionario può annotare la fattura nei registri. L'errata applicazione dell'imposta può tradursi in un **minore o maggiore addebito a titolo di rivalsa dell'iva.**

Nel caso di fattura con un'imposta inferiore, il ricevente è legittimato a registrare la fattura e a detrarre la relativa imposta, avendo cura di segnalare l'irregolarità al cedente/prestatore.

In caso di mancata ricezione della nota di rettifica, **il cessionario/committente deve, entro 30 giorni dalla registrazione contabile, regolarizzare l'operazione trasmettendo al sistema di interscambio l'autofattura, oltre a versare la relativa differenza di imposta** (la quale potrà simmetricamente essere portata in detrazione nei limiti previsti dagli [articoli 19 e ss. D.P.R. 633/1973](#)).

Sul punto si sottolinea che vi è un orientamento giurisprudenziale che **esclude la**

responsabilità per mancato auto assolvimento dell'imposta, qualora la correzione attenga ad elementi sostanziali relativi alla qualificazione giuridico-fiscale della prestazione ([Corte di Cassazione, sentenza n. 26183/2014](#)).

Nel caso in cui l'imposta applicata non sia dovuta (es. operazione esclusa o non imponibile) o sia determinata applicando un'aliquota maggiore, in punto di diritto, è fatta salva la detrazione.

Tuttavia, **l'Associazione raccomanda di astenersi dal portare in detrazione l'Iva, onde evitare l'irrogazione della sanzione di cui all'[articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#) (compresa tra 250 e 10.000 euro)**. Anche in quest'ultimo caso, il soggetto passivo può attivarsi per **richiedere l'emissione di una nota di variazione** e, in caso di mancata adesione del fornitore, ricorrere alla procedura di autocorrezione sopra descritta. In questo caso, contabilmente, la rettifica sarà trattata alla stregua della **rilevazione di una nota di debito che riduce l'Iva e il debito verso il fornitore per l'ammontare addebitatogli erroneamente**.

Nel terzo caso, ovvero quello relativo ad errori sui dati che non incidono sulla determinazione dell'imposta (es. dati anagrafici, descrizione del bene ecc.), la norma di comportamento prevede che il ricevente possa registrare e detrarre la relativa imposta.

Anche in questa circostanza, il cessionario committente **può richiedere la rettifica e la nuova emissione del documento da parte del fornitore. In caso di mancata regolarizzazione da parte di quest'ultimo, ha facoltà di emettere opportuna autofattura idonea a correggere i dati incongruenti**.

In questo caso specifico, la trasmissione dell'autofattura allo Sdi parrebbe non costituire un obbligo, considerato che **l'[articolo 6, comma 8, lett. b\)](#) circoscrive l'obbligo ai casi di fatture "irregolari", le quali, secondo l'Amministrazione Finanziaria, coincidono con quelle che espongono un imponibile oppure un'imposta inferiore a quella correttamente dovuta ([circolare 23/E/1999](#))**.

FINANZA AGEVOLATA

Gestire i dati personali in ambienti di lavoro ai tempi del Covid-19

di Giovanna Lipani – Gruppo Finservice



A fronte dell'emergenza sanitaria derivante dalla diffusione del Covid-19, nel corso di questi mesi sono state introdotte diverse misure a tutela del diritto alla salute, le quali comportano il **trattamento di dati personali** particolari (ex dati “sensibili”) dei soggetti interessati, ponendo l’accento sulla questione dei dati sanitari e di localizzazione.

Numerosi sono i dubbi sorti in merito alle **modalità e all’opportunità di alcuni trattamenti dati** richiesti nel contesto emergenziale tuttora in corso.

Sono stati diversi gli interventi sul tema privacy e Covid-19 da parte dell’autorità garante nazionale e sovranazionale, le quali si sono espresse indicando delle linee guida a cui attenersi. In particolare, è opportuno non prescindere dalla **“Dichiarazione formale in merito al trattamento dei dati personali nel contesto dell’epidemia da Covid-19”** rilasciata dal Comitato Europeo per la protezione dei dati (EDPB), attraverso cui sono stati presi in considerazione i seguenti aspetti:

- liceità del trattamento;
- principi fondamentali per il trattamento dei dati personali;
- utilizzo dei dati di localizzazione derivante dall’utilizzo di dispositivi mobili;
- contesto lavorativo.

Le **linee guida** traggono origine dai principi contenuti nella normativa europea di riferimento, ovvero il **GDPR 2016/679**, il quale evidenzia nel **Considerando 46** che il trattamento è lecito qualora venga svolto per controllare *“l’evoluzione di epidemie e la loro diffusione o in casi di emergenze umanitarie, in particolare in casi di catastrofi di origine naturale e umana”*, richiamando anche l’art. 9.2 lett. i) e lett. c) del **GDPR**, che già prevede il trattamento *in situazioni in emergenza sanitaria*.

E’ necessario che il trattamento di dati personali venga svolto per scopi esplicativi ed

informando in modo chiaro e trasparente i soggetti interessati su modalità, finalità e tempo di conservazione, evitando la divulgazione a soggetti non autorizzati. In merito all'utilizzo di dati sulla localizzazione attraverso dispositivi mobili per monitorare, contenere e mitigare il contagio, l'EDPB raccomanda l'elaborazione dei dati di posizione e di tracking degli individui in forma anonima.

Con riferimento **all'ambito lavorativo**, su cui focalizzeremo la nostra attenzione si precisa che il datore di lavoro dovrebbe richiedere dati relativi alla salute solo nel limite consentito dalla legislazione nazionale. Inoltre, in merito ai controlli medici sui dipendenti occorrerà rispettare la normativa per la salute e la sicurezza nei luoghi di lavoro. Sostanzialmente, l'EDPB ritiene che **i datori di lavoro dovranno trattare i dati personali relativi al contagio al solo scopo di adempiere ai propri doveri** organizzando il lavoro di conseguenza.

In **Italia**, l'applicazione del **Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto ed il contenimento della diffusione del virus Covi-19 negli ambienti di lavoro**, rilasciato il 24 Aprile (integrativo del precedente protocollo del 14 marzo 2020) ha generato dei riflessi importanti in relazione al trattamento dei dati personali.

Tali effetti in tema di protezione dei dati non sono stati fin da subito percepiti dalle imprese, le quali hanno progressivamente assunto una **maggior consapevolezza dell'importanza di garantire un lecito ed adeguato trattamento dei dati personali** anche in questo periodo emergenziale.

La ripartenza delle attività produttive ha reso consce le aziende dell'ampliamento della **quantità e qualità** di dati personali da trattare, sia in relazione ai propri lavoratori, sia con riguardo a soggetti terzi (visitatori, clienti, fornitori, appaltatori).

La crescita dei dati da trattare e la peculiarità degli stessi, richiedono il **coinvolgimento di professionisti qualificati** (Dpo, Privacy manager e/o Consulenti privacy) che affianchino le imprese nella gestione dei modelli organizzativi e dei sistemi di controllo adottati, integrando e adeguando le informative e le procedure inerenti la protezione dei dati personali.

Occorre prestare attenzione alla **corretta identificazione e trattamento dei flussi di dati personali in entrata e in uscita dall'azienda** e ai **canali dedicati per il transito delle informazioni**, nonché coinvolgere i succitati soggetti nella valutazione preventiva di scelte o sviluppo di strumenti di prevenzione Covid-19.

Al fine di definire il perimetro di intervento entro cui le aziende possono operare, il Garante italiano ha ritenuto opportuno effettuare un intervento chiarificatore (**Ricadute occupazionali dell'epidemia da Covid-19, azioni idonee a fronteggiare le situazioni di crisi e necessità di garantire la sicurezza sanitaria nei luoghi di lavoro**, datato 13 maggio 2020), attraverso cui ha esplicitato le misure previste dai protocolli e che impattano sul profilo della protezione dei dati:

1. **la rilevazione della temperatura corporea dei dipendenti** con registrazione dell'anagrafica nella sola circostanza del superamento della temperatura-soglia, quando sia necessario per documentare le ragioni ostative all'accesso al luogo di lavoro;
2. la segnalazione al datore di lavoro di **provenienza da aree a rischio** o di **avvenuti contatti con potenziali contagiatati**, purché nella sola misura strettamente proporzionale all'esigenza di prevenzione e senza riferimenti nominativi a terzi;
3. il dovere del medico competente di segnalare al datore di lavoro l'opportunità di **adibire determinati lavoratori** (cosiddetti vulnerabili) ad **impieghi meno esposti al rischio infettivo**, pur senza indicarne la patologia;
4. **il dovere di comunicazione**, da parte datoriale all'autorità sanitaria, (ma non al Rappresentante dei lavoratori per la sicurezza o agli altri colleghi), **dei nominativi dei dipendenti contagiatati**, collaborando alla ricostruzione della catena dei contagi e all'adozione delle misure di profilassi opportune.

Le attività descritte alle righe precedenti e le loro modalità di esecuzione devono rispondere a:

1. **principio di “minimizzazione”** applicata alla rilevazione della temperatura, tramite la limitazione alla registrazione del superamento della soglia di temperatura stabilita per legge e che costituisce motivo di allontanamento;
2. **principio di proporzionalità nella raccolta di dichiarazioni e informazioni**, evitando di chiedere dati aggiuntivi ma solo quelli stabiliti dal protocollo, adeguati e pertinenti alla rilevazione necessaria per definire eventuali preclusioni all'accesso ai locali aziendali (contatti negli ultimi 14 gg con soggetti risultati positivi al Covid-19 e/o provenienza da zone a rischio secondo le indicazioni dell'OMS);
3. **nessuna deroga alle norme previste in tema di sorveglianza sanitaria**: il datore di lavoro può trattare soli i dati relativi al giudizio di idoneità alla mansione specifica, senza possibilità di accesso a referti ed esami, neanche nei casi in cui abbia sostenuto i costi per i propri lavoratori per l'esecuzione di test sierologici;
4. **limitazione al trattamento dei dati dei soggetti affetti da Covid-19** di cui lo stesso può venire a conoscenza o in via diretta (comunicazione da parte del dipendente) o indiretta (stati di positività al Covid-19 accertati dall'autorità sanitaria con cui è chiamato a collaborare, certificato di avvenuta negativizzazione funzionale alla riammissione al lavoro). Il datore di lavoro non può comunicare al Rappresentante per la salute dei lavoratori e agli altri lavoratori l'identità di un eventuale soggetto che ha contratto il virus.

Ulteriori precisazioni sono pervenute dal Garante in merito ad altri temi prioritari:

- **sistemi di tracciamento dei contatti**. Nello specifico si ribadisce che si tratta di uno strumento di prevenzione che non può essere imposto ai lavoratori;
- **smart working**. In merito a quest'ultimo tema occorrerebbe dedicare un capitolo a parte, in quanto si tratta di una modalità lavorativa che ha dei risvolti significativi anche in relazione alla “sicurezza” dei dati che vengono necessariamente trattati

attraverso la rete. Sotto il profilo della gestione del lavoratore collegato alla rete tramite dispositivi elettronici, soggetti a tracciabilità e controllo, occorre non prescindere da alcuni presupposti base:

1. formalizzare un accordo di lavoro agile che ne definisca le modalità e le caratteristiche;
2. una adeguata formazione e informazione del lavoratore in merito al tipo di trattamento che verrà fatto dei suoi dati;
3. assenza di un controllo invasivo e persistente: Non sarebbe, ad esempio, legittimo fornire per lo smart working un computer dotato di funzionalità che consentano al datore di lavoro di esercitare un monitoraggio sistematico e pervasivo dell'attività compiuta dal dipendente tramite, appunto, questo dispositivo;
4. garantire il diritto alla disconnessione.

Come illustrato finora, il momento storico che stiamo vivendo sta ponendo sempre più in rilievo le problematiche connesse alla **gestione di informazioni “crescenti” in termini di quantità e qualità** (dati particolari), che possono produrre effetti negativi se non opportunamente gestiti e protetti. Sarà un obiettivo prioritario per le autorità garanti mantenere sempre alta l'attenzione sul diritto alla tutela dei dati personali nel rispetto di quanto prescritto dal GDPR 2016/679.

**Contattaci
e scopri tutte
le opportunità**

800 94 24 24

Gruppo
FINSERVICE.com
LEADER DELLA FINANZA AGEVOLATA

[f](#) [in](#)

PENALE TRIBUTARIO

Il Decreto Semplificazioni e le novità in materia di responsabilità 231

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

IL MODELLO 231 IN PRATICA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

È stato un intenso **Consiglio dei Ministri**, quello che si è tenuto nella **serata di lunedì 6 luglio**, e che ha condotto non solo all'approvazione del **Decreto Semplificazioni**, ma anche all'approvazione, in esame definitivo, del **decreto legislativo di attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371**, il quale, tra l'altro, interviene nuovamente per **ampliare il novero dei reati presupposto** nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti.

Il c.d. **Decreto Semplificazioni**, già definito **“la madre di tutte le riforme”**, riguarda quattro principali aree di intervento:

- **semplificazioni in materia di contratti pubblici ed edilizia:** vengono introdotte, in via transitoria, fino al 31.07.2021, nuove disposizioni per l'**affidamento dei lavori**, le quali prevedono, tra l'altro, l'**affidamento diretto** per **prestazioni di importo inferiore a 150.000 euro** e una **procedura negoziata**, senza bando, previa consultazione di un numero di operatori variabile sulla base dell'importo complessivo, per tutte le **prestazioni di importo pari o superiore a 150.000 euro e inferiore alle soglie di rilevanza comunitaria**;
- **semplificazioni procedurali e responsabilità:** nell'ambito delle misure in esame si segnala l'introduzione della **regola del silenzio-assenso per la maggior parte dei procedimenti**, la prevista **pubblicazione dei tempi di durata effettiva dei procedimenti** (con il confronto con i termini previsti dalla legge) e il **taglio dei costi della burocrazia**, con previsione di detrazioni d'imposta a fronte di nuovi costi regolamentari;
- **misure di semplificazione per il sostegno e la diffusione dell'amministrazione digitale:** viene previsto l'accesso a tutti i servizi digitali della PA tramite Spid o Carta d'identità digitale e mediante AppIO sullo smartphone, con possibilità di **presentare istanze e dichiarazioni tramite l'App**, il **rafforzamento dell'interoperabilità tra le banche dati pubbliche** e la **nascita di un “domicilio digitale” per i professionisti**, anche se non iscritti agli albi;

- **semplificazioni in materia di attività di impresa, ambiente e green economy:** in questo ambito importanti novità riguardano la c.d. **“Nuova Sabatini”**, nonché la **semplificazione delle procedure per la cancellazione dal Registro delle imprese**.

Importanti novità introdotte riguardano poi la **lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea**.

È stato infatti approvato il **decreto legislativo**, di attuazione della [Direttiva \(UE\) 2017/1371](#), il quale introduce **rilevanti novità in materia di responsabilità amministrativa degli enti**, ampliando nuovamente il **numero dei reati tributari presupposto**.

Anche la **dichiarazione infedele**, l'**omessa dichiarazione** e l'**indebita compensazione** rappresentano infatti ora **reati presupposto nell'ambito della disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti**, così come assumono ora rilievo i **delitti di frode nelle pubbliche forniture**, il **reato di frode in agricoltura (articolo 2 L. 898/1986)** e il **reato di contrabbando**, con sanzioni differenti a seconda che il reato ecceda o meno la soglia di **100.000 euro**. Infine, sono stati previsti anche nuovi **delitti contro la pubblica amministrazione** di cui possono rispondere le società, assumendo ora rilievo il **delitto di peculato** e quello di **abuso d'ufficio**.

ISTITUTI DEFLATTIVI

I requisiti dell'interpello antielusivo

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI NUOVI ORIENTAMENTI DI PRASSI E GIURISPUDENZA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Ai sensi dell'[articolo 10-bis, comma 1, L. 212/2000](#), recante la “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*”, configurano abuso del diritto **una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**.

Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, la quale ridetermina i tributi sulla base delle disposizioni e dei principi elusi.

Quindi, affinché un'operazione possa considerarsi elusiva occorre la contemporanea sussistenza dei tre seguenti presupposti:

- **l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;**
- **la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;**
- **la circostanza che il vantaggio rappresenti l'effetto essenziale dell'operazione.**

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di **assenza di elusività**.

Le operazioni prive di sostanza economica sono, ai sensi dell'[articolo 10-bis, comma 2, lettera a\) L. 212/2000](#), quelle che non **producono effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**. In tal senso, sono ad esempio indici di mancanza di sostanza economica:

- **la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme;**
- **la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.**

Per “vantaggio fiscale indebito”, ai sensi dell'[articolo 10-bis, comma 2, lettera b\) L. 212/2000](#), s'intende il beneficio, anche non immediato, realizzato **in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario**.

Occorre sottolineare però, che, a prescindere dai requisiti sopra visti, il legislatore ritiene non abusive in ogni caso le operazioni che sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine **organizzativo o gestionale**, che rispondono a finalità di **miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa** ovvero **dell'attività professionale del contribuente** ([articolo 10-bis, comma 3, L. 212/2000](#)).

Dunque, per espressa previsione normativa **non possono essere qualificate come operazioni abusive quelle che sono compiute** seguendo **logiche imprenditoriali** e di miglioramento di carattere commerciale e/o produttivo. In altre parole, deve trattarsi di operazioni che, pur determinando, di fatto, un risparmio d'imposta fiscale, siano caratterizzate dalla presenza di ragioni diverse da quelle fiscali.

Quindi, sulla base di quanto sopra esposto, nella valutazione delle operazioni in ottica antielusiva l'Amministrazione finanziaria ([risoluzione 93/E/2016](#) e [risoluzione 101/E/2016](#)) ha chiarito che:

- occorre procedere **prioritariamente** alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo, vale a dire l'indebito vantaggio fiscale, in assenza del quale l'analisi antiabusiva si deve intendere terminata;
- diversamente, al riscontro della presenza di indebito vantaggio, si proseguirà nell'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi (**assenza di sostanza economica e essenzialità del vantaggio indebito**);
- solo qualora si dovesse riscontrare l'esistenza di tutti gli elementi, l'Amministrazione finanziaria procederà all'analisi della fondatezza e della **non marginalità delle ragioni extra fiscali**.

Nel giudizio di abusività occorre anche tenere in debita considerazione la previsione normativa secondo cui è garantita al contribuente la **libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge** e tra operazioni comportanti un carico fiscale diverso ([articolo 10-bis, comma 4, L. 212/2000](#)).

Quando l'applicazione dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) è incerta, i contribuenti, ai sensi dell'[articolo 11, comma 1, lettera c\), L. 212/2000](#), possono richiedere, mediante presentazione di **un'istanza di interpello**, all'Amministrazione finanziaria di esprimersi sull'abusività di un'operazione secondo i principi sopra espressi.

In buona sostanza, il contribuente, dopo aver descritto l'operazione potenzialmente abusiva, deve dimostrare, nell'ambito dell'istanza, che **non sussistono gli elementi** per cui la fattispecie ai sensi dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) può essere considerata **elusiva**, ed in particolare:

- **l'assenza o la non essenzialità dell'indebito vantaggio fiscale;**
- **la presenza di sostanza economica;**
- **la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali.**

Il contribuente, nell'ambito dell'istanza di interpello, non deve limitarsi a chiedere il parere dell'Agenzia delle Entrate in ordine all'abusività di una determinata operazione o fattispecie, ma dovrà declinare, nel dettaglio:

- **gli elementi qualificanti l'operazione o le operazioni;**
- **il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;**
- **le puntuale norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata;**
- **le valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.