

## Edizione di mercoledì 23 Dicembre 2020

### CASI OPERATIVI

**Regime Pex: il recesso tipico consente il rispetto dell'holding period?**  
di EVOLUTION

### AGEVOLAZIONI

**Superbonus: in una circolare i nuovi chiarimenti delle Entrate**  
di Lucia Recchioni

### ADEMPIMENTI

**La cessione dei crediti d'imposta locazione: adempimenti e utilizzo entro il prossimo 31.12.2020**  
di Federica Furlani

### FINANZA AGEVOLATA

**Gruppo Finservice – La consulenza della Divisione Energia**  
di Massimo Ravagnani – Gruppo Finservice

### ACCERTAMENTO

**L'inerenza qualitativa consente la deduzione del costo**  
di Marco Bargagli

## CASI OPERATIVI

### **Regime Pex: il recesso tipico consente il rispetto dell'holding period?**

di EVOLUTION



*Due soci detengono, in una società Alfa, uno il 70% (socio A) e uno il 30% (socio B).*

*A settembre 2019 il socio A conferisce, ex articolo 177, comma 2, in una propria holding, la partecipazione del 70%.*

*A giugno 2020, il socio B, che ancora partecipa nella società Alfa, recede.*

*Il recesso è pagato dalla società Alfa. Si tratta, in sostanza, di un recesso c.d. ‘tipico’.*

*All’atto del conferimento, la partecipazione nella società Alfa viene iscritta al costo fiscalmente riconosciuto “CFR”.*

*A seguito della fuoriuscita dal socio B nella società Alfa, la holding diviene socia al 100% ma il CFR della partecipazione non cambia.*

***Se la holding, a settembre 2020, cede il 100%, è comunque rispettato, ai fini pex, l’holding period di 12 mesi per tutta la quota?***

L’articolo 86, comma 4, Tuir prevede che “Le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito, per l’intero ammontare nell’esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell’esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l’intero ammontare nell’esercizio in cui è stata realizzata. Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, le disposizioni dei periodi precedenti si applicano per quelli iscritti come tali

*negli ultimi tre bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.”*

La norma e la circolare AdE 36/E/2004 sono chiarissime nel segnalare l'applicazione del criterio Lifo per la gestione dei “blocchi” di partecipazione.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



## AGEVOLAZIONI

### **Superbonus: in una circolare i nuovi chiarimenti delle Entrate**

di Lucia Recchioni

DIGITAL Master di specializzazione

## IL SUPERBONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI EDILIZIE

Scopri di più >

È stata pubblicata nella giornata di ieri l'attesa [circolare 30/E/2020](#) con la quale l'Agenzia delle entrate ha risposto ad alcuni **quesiti** in materia di **superbonus**, fornendo altresì **l'elenco dei documenti e delle dichiarazioni sostitutive da acquisire all'atto dell'apposizione del visto di conformità**.

Di seguito si richiamano, in sintesi, alcune delle **risposte** ritenute più rilevanti.

#### Soggetti beneficiari

Tra i beneficiari del superbonus figurano anche le **Onlus**, le **Aps** e le **OdV**, con riferimento alle quali l'agevolazione risulta spettante **indipendentemente dalla categoria catastale** e dalla **destinazione dell'immobile oggetto degli interventi; non opera la limitazione** in ordine all'applicazione del superbonus **ai soli immobili "residenziali"** e non opera neanche la limitazione **delle due unità immobiliari** sulle quali possono essere effettuati interventi agevolati.

Possono fruire del superbonus i **titolari dell'impresa agricola**, gli altri **soggetti** (affittuari, conduttori, ecc.) i **soci** o dagli **amministratori di società semplici agricole** (persone fisiche), nonché i **dipendenti** esercenti attività agricole nell'azienda. Danno diritto alla detrazione gli **interventi effettuati su fabbricati rurali ad uso abitativo** e, pertanto, diversi dagli immobili rurali "strumentali" necessari allo svolgimento dell'attività agricola.

I possessori o detentori delle **unità immobiliari cd. di lusso** (categorie catastali A/1, A/8, A/9) possono beneficiare della detrazione per le **spese per interventi realizzati sulle parti comuni** ma non possono fruire del superbonus per **interventi trainati** realizzati sulle proprie unità.

Un contribuente che dispone del **solo reddito dell'abitazione principale** può **beneficiare** del superbonus, essendo un soggetto che, astrattamente, può essere titolare della detrazione. Il contribuente può quindi esercitare lo **sconto in fattura** o la **cessione del credito**.

### Tipologie di immobili ammessi

Si può ritenere che una **unità immobiliare abbia “accesso autonomo dall'esterno”** qualora, ad esempio:

? **all'immobile si accede direttamente da una strada**, pubblica, privata o in multiproprietà o da un **passaggio** (cortile, giardino, **scala esterna**) **comune ad altri immobili** che affaccia su strada oppure da terreno di utilizzo non esclusivo, non essendo rilevante la proprietà pubblica o privata e/o esclusiva del possessore dell'unità immobiliare all'accesso in questione;

? all'immobile si accede da **strada privata di altra proprietà gravata da servitù di passaggio** a servizio dell'immobile.

Si può ritenere **“funzionalmente indipendente”** anche un'unità immobiliare **allacciata ad un sistema di teleriscaldamento**.

Anche gli **altri impianti non espressamente individuati D.M. 06.08.2020**, come, ad esempio, le **fognature e i sistemi di depurazione, non rilevano ai fini della verifica dell'autonomia funzionale** dell'immobile.

È **possibile fruire del superbonus** anche relativamente alle spese sostenute per gli interventi realizzati su edifici classificati nella categoria catastale F/2 (**“unità collabenti”**).

Sulle spese sostenute in relazione agli **immobili vincolati**, nel limite di spesa ammesso al superbonus, è possibile fruire **sia della detrazione nella misura del 110%** delle spese sostenute per gli **interventi antisismici, sia di quella del 19%** di cui all'[articolo 15, comma 1, lettera g, Tuir](#) sulla spesa ridotta alla metà. Oltre il limite di spesa ammesso al superbonus, invece, la detrazione nella misura del 19% è calcolata sull'intero importo eccedente.

**Analoga disposizione non è, invece, prevista** ai fini degli interventi ammessi all'**ecobonus “potenziato”** al 110%.

### Interventi e limiti di spesa

**Un intervento trainante può essere eseguito anche su una pertinenza e beneficiare del superbonus indipendentemente dalla circostanza che l'intervento interessi anche il relativo edificio residenziale principale.**

La spesa per il **compenso straordinario dell'amministratore condominiale** per gli adempimenti connessi al superbonus non può essere considerata fra quelle ammesse alla detrazione.

## ADEMPIMENTI

### **La cessione dei crediti d'imposta locazione: adempimenti e utilizzo entro il prossimo 31.12.2020**

di Federica Furlani

DIGITAL Master di specializzazione

## LABORATORIO OPERATIVO SULLE RIORGANIZZAZIONI SOCIETARIE

Scopri di più >



L'[articolo 122, comma 2, lett. a\) e b\), D.L. 34/2020](#) ha previsto, per i soggetti beneficiari dei **crediti d'imposta relativi alle locazioni**, introdotti per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19, la possibilità, in luogo dell'utilizzo diretto, di optare per la **cessione**, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti.

I crediti che possono costituire oggetto di cessione sono:

- il **credito d'imposta per botteghe e negozi di cui all'[articolo 65 D.L. 18/2020](#)** (Decreto Cura Italia), pari al 60% dell'ammontare del canone di locazione effettivamente pagato, relativo al mese di **marzo 2020**, di immobili di categoria catastale C/1 “negozi e botteghe”;
- il **credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo** (a prescindere dalla categoria catastale) **e affitto d'azienda di cui all'[articolo 28 D.L. 34/2020](#)** (Decreto Rilancio), riguardante i canoni di locazione dei mesi di **marzo, aprile e maggio 2020** (aprile, maggio e giugno per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale), pari al 60% dell'ammontare mensile dei canoni effettivamente pagati (30% se relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o affitto d'azienda).

Tale credito è stato poi esteso anche al mese di **giugno** (luglio per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con un'aliquota del 50% nel caso di affitto d'azienda) con il **D.L. 104/2020** (Decreto Agosto), e ai mesi di **ottobre, novembre e dicembre** con il **D.L. 137/2020** (Decreto Ristori) a favore dei soggetti economici oggetto delle limitazioni di cui al [D.P.C.M. 24.10.2020](#) (Tabella 1). La platea dei beneficiari è stata poi ampliata dal **D.L. 149/2020** (Decreto Ristori-bis).

**In alternativa all'utilizzo in compensazione** nel modello F24 ai sensi dell'**articolo 17 D.Lgs. 241/1997** esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (codice

tributo “6914” per il credito ex [articolo 65 D.L. 18/2020](#), “6920” per il credito ex [articolo 28 D.L. 34/2020](#)), i soggetti beneficiari di tali crediti d’imposta **possono optare, fino al prossimo 31 dicembre 2021, per la cessione**, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

A tal fine il soggetto cedente che ha maturato i crediti d’imposta deve **comunicare all’Agenzia delle Entrate**, a pena di inammissibilità, l’avvenuta cessione.

A decorrere dal 14 dicembre scorso la comunicazione, che può essere trasmessa anche **tramite un intermediario abilitato** (in precedenza solo tramite l’area riservata al contribuente del sito Internet dell’Agenzia delle Entrate), va effettuata per mezzo del seguente modello approvato con il **provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 14 dicembre 2020, prot. n. 37822/2020**.

**COMUNICAZIONE DELLA CESSIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA  
RICONOSCIUTI PER FRONTEGGIARE L'EMERGENZA DA COVID-19**

(Art. 122, comma 2, lettere a) e b), decreto-legge n. 34 del 2020)

**DATI DEL CEDENTE**

Codice fiscale

Telefono

E-mail

**DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE**

(da compilare solo se il soggetto che invia la comunicazione è diverso dal cedente)

Codice fiscale

Codice carica

**TIPOLOGIA DI CREDITO CEDUTO** (è possibile selezionare una sola tipologia di credito):

- 1) Credito d'imposta per i canoni di locazione di botteghe e negozi del mese di marzo 2020  
(articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)
- 2) Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda  
(articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 e successive modificazioni)

Indicare il tipo di contratto (è ammessa una sola scelta):

- A - Locazione/Affitto
- B - Leasing
- C - Concessione
- D - Contratto di servizi a prestazioni complesse
- E - Affitto d'azienda

Indicare i mesi a cui si riferisce il credito d'imposta e il relativo importo maturato (solo per il credito di tipo 2):

| Marzo 2020  | Aprile 2020    | Maggio 2020  | Giugno 2020   | Luglio 2020   |        |
|-------------|----------------|--------------|---------------|---------------|--------|
| ,00         | ,00            | ,00          | ,00           | ,00           |        |
| Agosto 2020 | Settembre 2020 | Ottobre 2020 | Novembre 2020 | Dicembre 2020 | TOTALE |
| ,00         | ,00            | ,00          | ,00           | ,00           | ,00    |

Importo complessivo del credito d'imposta maturato ,00

Ammontare del credito d'imposta ceduto ,00

**Estremi di registrazione dei contratti**

|    | Data di registrazione | Serie | Numero e sottonumero | Codice ufficio | Codice identificativo contratto | Tipo | Importo canone annuo |
|----|-----------------------|-------|----------------------|----------------|---------------------------------|------|----------------------|
| 01 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 02 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 03 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 04 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 05 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 06 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 07 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 08 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 09 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |
| 10 |                       |       | /                    |                |                                 |      | ,00                  |

**IL CEDENTE COMUNICA**  
di aver ceduto il credito sopra indicato ai seguenti soggetti:

|                              | Codice fiscale cessionario | Data di cessione del credito | Ammontare del credito ceduto |
|------------------------------|----------------------------|------------------------------|------------------------------|
| 01                           |                            |                              | ,00                          |
| 02                           |                            |                              | ,00                          |
| 03                           |                            |                              | ,00                          |
| 04                           |                            |                              | ,00                          |
| 05                           |                            |                              | ,00                          |
| 06                           |                            |                              | ,00                          |
| 07                           |                            |                              | ,00                          |
| 08                           |                            |                              | ,00                          |
| 09                           |                            |                              | ,00                          |
| 10                           |                            |                              | ,00                          |
| <b>Totale credito ceduto</b> |                            |                              | ,00                          |

**SOTTOSCRIZIONE**

Il cedente autorizza l'Agenzia delle entrate a rendere visibili ai cessionari e ai loro incaricati  
del trattamento dei dati le informazioni relative ai propri dati anagrafici (cognome, nome, luogo e data di nascita e codice fiscale).

Data

Firma



**IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA** (riservato al soggetto incaricato)

Codice fiscale del soggetto incaricato

Data dell'impegno

Firma del soggetto incaricato

**Il cessionario** che riceve il credito d'imposta deve **comunicarne l'accettazione** tramite la propria area riservata all'interno del sito dell'Agenzia delle Entrate e può utilizzarlo con le stesse modalità previste per il cedente (compensazione a cessione), ma in ogni caso **entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione: la quota di credito non utilizzata nell'anno non può quindi essere utilizzata negli anni successivi né chiesta a rimborso.**

**Il cessionario di un credito acquisito nel 2020 può quindi utilizzarlo esclusivamente entro il prossimo 31 dicembre.**

La **compensazione** nel modello F24 (Sezione *Erario*) deve avvenire **a decorrere dal giorno lavorativo successivo a tale comunicazione**, utilizzando i seguenti codici tributo:

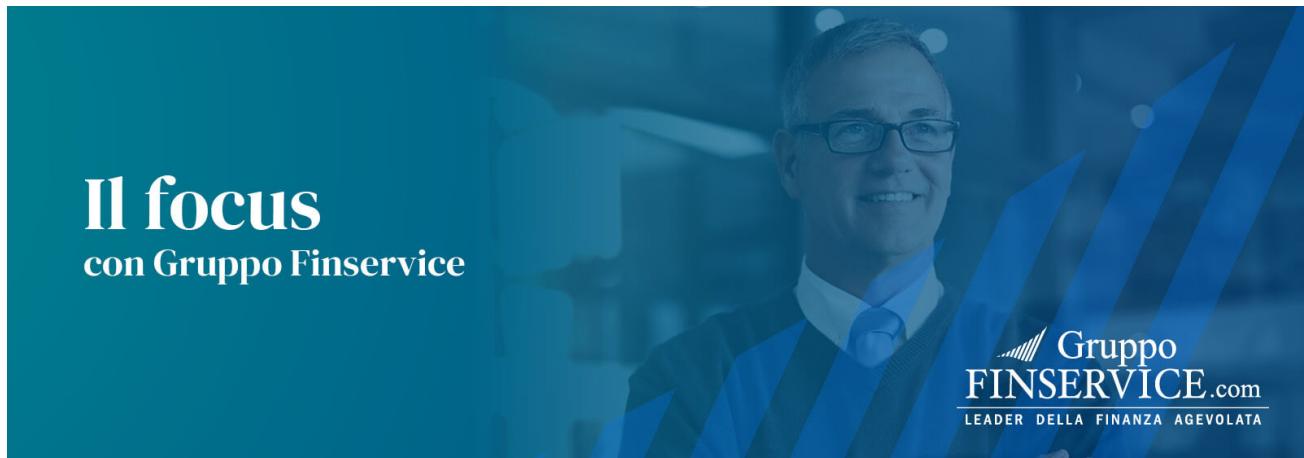
- “6930” denominato “*Botteghe e negozi – Utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario – articolo 122 del D.L. n. 34 del 2020*”;
- “6931” denominato “*Canoni di locazione immobili non abitativi e affitto di azienda – utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario – articolo 122 del D.L. n. 34 del 2020*”.

Nel campo **anno di riferimento** del modello deve essere indicato l'anno in cui è stata accettata la prima cessione del credito (2020 o 2021), **riportato anche nel Cassetto fiscale** tra i crediti utilizzabili in compensazione dal cessionario.

## FINANZA AGEVOLATA

### **Gruppo Finservice – La consulenza della Divisione Energia**

di Massimo Ravagnani – Gruppo Finservice



**L'uso dell'energia** è certamente una delle **principalì leve di competitività** che le imprese avranno nel prossimo futuro; proprio per questo Gruppo Finservice ha strutturato una **Divisione dedicata** in grado di fornire una consulenza completa in questo ambito.

Il campo di azione più importante è sicuramente quello **dell'efficientamento**. I dati statistici riportano uno scenario in cui **più del 70% delle aziende** utilizza **oltre il 40% dell'energia** consumata al di **fuori delle ore considerate produttive**.

I **nostri Energy Manager** sviluppano assieme al cliente un **programma organico pluriennale** finalizzato all'ottimizzazione dell'uso dell'energia in modo da minimizzare gli "sprechi".

Il primo intervento deve necessariamente prevedere lo svolgimento da parte di un E.G.E. (Esperto in Gestione dell'Energia certificato) di una **Diagnosi Energetica** che va ad analizzare la struttura energetica dell'azienda. Viene dunque rilevato lo stato di fatto e, già in questa fase, viene **redatto un programma di interventi** su un **orizzonte temporale di 4 o 5 anni**.

Contestualmente viene seguita la **progettazione e l'installazione** di un **sistema di monitoraggio dei consumi**. Questo permette di mettere a disposizione del cliente un vero e proprio **Cruscotto Energetico Aziendale**. Il monitoraggio costante da parte dei nostri esperti dei dati rilevati permette la correzione e l'aggiornamento del programma di interventi.

Il **sistema di monitoraggio** è il mezzo ideale per verificare **l'effettiva efficacia ex post degli interventi**. Infine, al termine del programma pluriennale, è previsto lo svolgimento di una

ulteriore Diagnosi Energetica che tira le fila di tutto il lavoro svolto.

Questo approccio combinato permette una **riduzione dei costi** energetici che può raggiungere anche il **30% su base annua**.

La **Divisione Energia** si occupa inoltre dello sviluppo delle pratiche per la **riduzione delle Accise su Gasolio, Energia Elettrica e Gas**. Vediamole di seguito.

Va sicuramente citata l'impropriamente detta “**Carbon Tax**”. Secondo il D.Lgs. 504/1995 (T.U.A. Testo Unico delle Accise) è possibile un **rimborso parziale sulle accise del carburante** utilizzato dalle aziende che operano **trasporto** su strada, in **conto proprio o in conto terzi, con mezzi superiori alle 7,5ton**. Il rimborso è pari a **0,21418€/litro**; si tratta di circa il **20% del costo di acquisto** complessivo. È possibile **scontare la cifra riconosciuta direttamente in F24 dopo 60 giorni** dalla presentazione della richiesta al competente Ufficio delle Dogane, con il meccanismo del **silenzio assenso**.

Per quanto riguarda invece i **mezzi “non targati”**, quindi pale, ruspe, muletti ecc., che svolgono **attività all'interno di un cantiere o di un sito industriale o agricolo**, secondo il D.Lgs. 504/1995 (T.U.A. Testo Unico delle Accise) prevede, grazie al montaggio del **nostro apparato brevettato BOXONE**, la **riduzione delle accise sul carburante** utilizzato per sviluppare **forza motrice**. Possono accedere aziende che svolgono attività nei **settori dalla “A” alla “H”** della classificazione **ATECO 2007**. Viene riconosciuto un rimborso di **0,432128€/litro** pari a circa il **40% del prezzo di acquisto**. In questo caso, è prevista l'installazione su ogni mezzo di uno **strumento “fiscale”** per determinare i consumi. Si usufruisce dell'agevolazione tramite un **buono**, rilasciato dal competente Ufficio delle Dogane, per **l'acquisto diretto di carburante dal proprio fornitore**.

I nostri esperti affiancano i clienti anche per l'ottenimento di un'altra interessante riduzione delle **accise su energia elettrica e gas** prevista, nel Testo Unico, per specifici settori merceologici: **riduzione chimica, processi elettrolitici e metallurgici, processi mineralogici**. Questa agevolazione trova applicazione soprattutto nelle attività classificate negli ATECO 2007, 23 e 24. Le **accise vengono totalmente stornate in fattura** dal fornitore e poi vengono pagate dall'azienda tramite F24 mensile, ma solo per la porzione non agevolata. L'attestazione degli usi agevolati avviene tramite **relazione tecnica** redatta da soggetto abilitato, che deve essere aggiornata annualmente.

La Divisione Energia di Gruppo Finservice può seguire anche la pratica legata alla riduzione di costi dell'energia elettrica per le **imprese** considerate **“Energivore”** secondo il D.M. 5 aprile 2013 e sue successive modifiche. Si tratta di aziende che devono rispettare i seguenti **requisiti**:

- rientrare nelle attività elencate **all'Allegato 3 ed all'Allegato 5** delle Linee Guide della Comunità Europea per gli Aiuti di Stato;
- avere un **consumo** medio annuo, sul triennio di riferimento, **maggiore di 1mln** di kWh;
- avere un'incidenza del **prezzo dell'energia sul V.A.L.** (Valore Aggiunto Lordo) **superiore**

**al 20%, oppure un'incidenza del prezzo dell'energia sul fatturato maggiore del 2%.**

Il beneficio viene applicato direttamente sulle fatture tramite una **riduzione della componente Asos** che può superare anche il **20% del costo complessivo annuo**.

Inoltre, i consulenti della Divisione supportano i clienti nell'ottenimento dei cosiddetti "**Certificati Bianchi**": trattasi di T.E.E. (Titoli di Efficienza Energetica) secondo quanto previsto dal D.M. 11 gennaio 2017 e successive modifiche. I titoli riconosciuti dal G.S.E. (Gestore dei Servizi Energetici) **vengono scambiati** sul mercato ad un valore stabile di circa **260€ cad.** Di norma l'intervento deve prevedere un risparmio di almeno 10 T.E.E. che equivale a **più di 50.000kWh elettrici risparmiati**. Gli **interventi standard** tipici in questo ambito sono: la sostituzione di punti luce tradizionali con **fonte LED**, l'installazione di **motori elettrici ad alta efficienza** in sostituzione a quelli tradizionali, la sostituzione di sale compressori e l'acquisto di flotte di veicoli elettrici.

La Divisione affianca le aziende nelle pratiche legate agli incentivi per **l'energia da fonti rinnovabili; a titolo esemplificativo** è importante ricordare che lo scorso luglio è stato approvato il cosiddetto **decreto FER1** D.M. 4 luglio 2019, che ridisegna le modalità di incentivazione dell'energia da fonti rinnovabili **introducendo l'iscrizione ad un registro e prevedendo delle aste al ribasso sull'incentivo**. Il calcolo del valore del contributo si basa sul differenziale rispetto alla **Tariffa Zonale Oraria**.

Per un **impianto fotovoltaico di nuova installazione** si può ottenere un incentivo che va **dai 90€ ai 115€ per MWh di energia annua prodotta** dall'impianto. Sono previste delle **premialità** nei casi in cui l'impianto vada in sostituzione di coperture in **eternit**, e anche quando l'energia prodotta è perlopiù **auto consumata**.

Gruppo Finservice è inoltre aggiornato anche sui Bandi a **livello regionale** legati principalmente al programma della Comunità Europea **POR FESR 2014-2020** nella linea di azione 4.2.1, attualmente attivi su varie regioni. Sono disponibili, in forma differenziata da regione a regione, incentivi per lo **svolgimento della Diagnosi Energetica**, per l'**installazione di sistemi di monitoraggio** dei consumi e per la **realizzazione di interventi di efficientamento** scaturiti dalla diagnosi. I contributi sono nella forma del **fondo perduto che va dal 20% al 50% dei costi sostenuti**.

Interessante evidenziale il Bando attualmente attivo in Lombardia che prevede appunto un finanziamento a fondo perduto, sino ad un massimo di 8.000€ per lo **svolgimento, come detto, della Diagnosi Energetica, e l'installazione di sistemi di monitoraggio** dei consumi

Dunque, la Divisione Energia di Gruppo Finservice è disponibile per affiancare le aziende verso un piano di efficientamento energetico e la riduzione dei costi.

Contattaci  
e scopri tutte  
le opportunità



800 94 24 24



Gruppo  
**FINSERVICE.com**  
LEADER DELLA FINANZA AGEVOLATA

## ACCERTAMENTO

### **L'inerenza qualitativa consente la deduzione del costo**

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

## TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto, il legislatore **detta i precetti generali dell'ordinamento tributario** prevedendo che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi **concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza**; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora **certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni**, come espressamente previsto dalle **norme generali sui componenti del reddito di impresa** contenute nell'[articolo 109 Tuir](#).

Circa l'inerenza **dei costi sostenuti, le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi** – specificatamente disciplinati dall'[articolo 96 Tuir](#) – tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito** o che non vi concorrono in quanto **esclusi**.

Sullo specifico tema, anche la **prassi operativa** ha fornito **importanti chiarimenti**: il principio di **inerenza economica** richiede necessariamente che i **componenti negativi** si riferiscano alle **attività o ai beni da cui derivano i componenti positivi tassati**.

Di conseguenza, si **riconosce in senso unanime la deducibilità anche degli oneri che non sono collegati in maniera diretta ed immediata agli elementi positivi**, essendo sufficiente una **correlazione fra il componente negativo che si intende dedurre e l'attività produttiva di ricavi imponibili**, cioè un **rapporto di causa ed effetto o un collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto dell'impresa**.

In definitiva, il **giudizio di deducibilità di un costo per inerzia** riguarda la **natura del bene o del servizio ed il suo rapporto con l'attività d'impresa**, da valutarsi in relazione allo **scopo perseguito al momento in cui la spesa è stata sostenuta**, con **riferimento a tutte le attività tipiche dell'impresa stessa** e non, semplicemente, *ex post* in relazione ai risultati ottenuti in termini di produzione del reddito (**cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi**

**fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III – parte V – capitolo 3 “Il riscontro analitico-normativo del reddito d’impresa”, pag. 90 e ss.).**

Conformemente, il citato documento di prassi richiama anche l’orientamento espresso con la **circolare ministeriale n. 30/9/944 del 7 luglio 1983**, ove l’Amministrazione finanziaria ha **confermato** che il concetto di inerenza **non è legato ai ricavi dell’impresa** ma **all’attività di questa** e, pertanto, possono essere **considerati deducibili anche costi e oneri sostenuti in proiezione futura**, quali le spese promozionali e comunque quelle **dalle quali si attendono ricavi in tempi successivi**.

In relazione al concetto di **inerenza c.d. “qualitativa”** si è espressa la **Commissione Tributaria Provinciale di Forlì**, con la **sentenza n. 84/1/2020 del 25.06.2020**, nella quale è stato confermato che le spese devono correlarsi **all’oggetto sociale svolto dall’impresa**.

Il giudice di merito ha ricordato che, ad eccezione delle **ipotesi in cui la contabilità viene giudicata inattendibile**, vale il **principio di carattere generale** previsto dal decreto Iva in base al quale la **fattura di acquisto** costituisce un **documento idoneo a rappresentare un costo dell’Impresa**, purché sia redatto in **conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall’articolo 21 D.P.R. 633/1972**.

In buona sostanza:

- la fattura, lasciando **presumere la verità di quanto in essa rappresentato**, costituisce idoneo **titolo ai fini della deduzione del costo ivi indicato**;
- una volta **acquisito il documento fiscale** l’Ufficio ha **l’onere di dimostrare**, anche attraverso l’utilizzo di **presunzioni semplici**, la **mancanza delle condizioni per la detta deduzione** e, in particolare, che la fattura sia relativa a **“operazioni oggettivamente inesistenti”** (e. una **mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno**).

In tale seconda ipotesi, l’Ufficio deve **fornire elementi probatori del fatto che l’operazione fatturata non è stata realmente effettuata** provando, ad esempio, che la società che ha emesso la fattura è una mera **“cartiera”**.

Una volta raccolti tutti gli **elementi di carattere indiziario**, grava poi sul contribuente l’onere di **dimostrare l’effettiva esistenza delle operazioni contestate**, **“ma siffatta prova non può consistere nella esibizione della fattura o nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono infatti normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un’operazione fittizia”** (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 14704 del 27.06.2014](#)).

In buona sostanza, qualora l’Amministrazione non contesti (come invece è accaduto nel caso esaminato dal giudice di prime cure) **l’effettività della prestazione**, il problema della **verifica circa la congruenza dei costi**, al quale risulta correlato quello della **specificità delle indicazioni**

desumibili dalla fattura, non rileva sotto il profilo dell'inerenza.

La Commissione Tributaria Provinciale ha così **richiamato il più recente orientamento giurisprudenziale espresso in tema di inerenza** (cfr. **Corte di cassazione, sentenza n. 22938 del 26.09.2018; Corte di cassazione, sentenza n. 450 dell'11.01.2018**), in base al quale l'inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura, “*escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa* (giudizio qualitativo oggettivo) e che il **principio dell'inerenza**, quale **vincolo alla deducibilità dei costi**, non discenda dall'articolo 109, comma 5 (ex 75, comma 5) Tuir, concernente, invece, il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza) cioè la **correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili**”.

I giudici di merito hanno **pienamente condiviso l'orientamento espresso in sede di legittimità**, in base al quale “*l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo*”.

Sulla base di un **siffatto approccio ermeneutico**, il giudice tributario ha acclarato l'inerenza dei **costi sostenuti rispetto all'attività svolta dalla società verificata**, sottolineando che “*l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi e all'iva non può giustificarsi identificando la mancanza di inerenza con la sproporzione o l'incongruità dei costi ..., pur potendo l'antieconomicità e l'incongruità della spesa essere indici rivelatori del difetto di inerenza*”.