



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 1 Agosto 2025

AGEVOLAZIONI

L'impianto agrivoltaico non ricade nel regime del reverse charge
di Alberto Tealdi

GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

Il conguaglio da Modello 730: adempimenti contabili
di Viviana Grippo

IVA

Esportazioni in triangolazione con cessionario italiano che non agisce in veste di soggetto IVA
di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

Assegnazione agevolata anche per le società in “semplificata”
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

ACCERTAMENTO

Contraddittorio endoprocedimentale e crediti oggettivamente inesistenti: un altro tassello
di Debora Mirarchi

SCENARIO PROFESSIONI

Il valore della crescita condivisa: la nostra esperienza a Cernobbio - PAOLA BERNARDI LOCATELLI
di Paola Bernardi Locatelli



AGEVOLAZIONI

L'impianto agrivoltaico non ricade nel regime del reverse charge

di Alberto Tealdi

Circoscrizioni e Riviste

RIVISTA PER LA CONSULENZA IN AGRICOLTURA

IN OFFERTA PER TE € 130 + IVA 4% anziché € 200 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Il tema degli impianti agrivoltaici continua a tenere banco nell'ambito della prassi dell'Amministrazione finanziaria, vuoi per gli aspetti connessi alla determinazione del reddito legato alla produzione e cessione di energia elettrica vuoi relativamente ai regimi impositivi in ambito di imposte indirette al momento dell'acquisto e dell'installazione dell'impianto. L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 156/E/2025 è intervenuta in ambito di regime IVA della fase di costruzione, prevedendo, per i motivi sottoesposti, che non è applicabile a tale ipotesi il regime di inversione contabile (reverse charge) previsto dall'art. 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, il committente dell'impianto, chiunque esso sia, vedrà sempre esposta in fattura l'IVA di legge non godendo finanziariamente di alcun beneficio.

La natura degli impianti agrivoltaici

Per meglio comprendere il ragionamento alla base della risposta dell'Agenzia delle Entrate in tema di acquisto e installazione di impianti agrivoltaici è necessario inquadrare brevemente, nella sostanza, cosa effettivamente si intenda per detti impianti, considerato che lo stesso documento di prassi fornisce una definizione di impianto agrivoltaico avanzato quale un:

«sistema complesso composto dalle opere necessarie per lo svolgimento di attività agricole in una data area e da un impianto agrivoltaico installato su quest'ultima che, attraverso una configurazione spaziale ed opportune scelte tecnologiche, integri attività agricola e produzione elettrica, e che ha lo scopo di valorizzare il potenziale produttivo di entrambi i sottosistemi, garantendo comunque la continuità delle attività agricole proprie dell'area».

Di fatto un impianto agrivoltaico è un sistema che combina la produzione di energia solare tramite pannelli fotovoltaici con l'attività agricola sui terreni sui quali è installato. Questo tipo di impianto consente di sfruttare le risorse del terreno potendo andare a utilizzarlo ai fini dell'attività agricola di coltivazione utilizzando appunto lo spazio sottostante i pannelli fotovoltaici generando una doppia fonte di reddito per l'agricoltore. Questo consente inoltre di abbinare la riduzione dell'impatto ambientale con la produzione sostenibile di energia,



riducendo l'uso di suolo e preservando le risorse naturali. L'approccio integrato agricoltura/produzione di energia da fonti fotovoltaiche può contribuire a promuovere la sostenibilità ambientale e soprattutto economica in molte aree rurali anche interne.

Da un punto di vista normativo il documento principale che definisce e regola l'agrivoltaico in Italia è il D.Lgs. n. 199/2021, che attua la Direttiva UE 2018/2001, sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili. Tale Decreto legislativo abbinato alle disposizioni contenute nel c.d. Decreto Agricoltura 2024 (D.L. n. 63/2024), definisce le caratteristiche degli impianti agrivoltaici e stabilisce le condizioni per l'accesso agli incentivi statali, con l'obiettivo di promuovere l'integrazione tra produzione di energia e attività agricola. Se il D.Lgs. n. 199/2021 ha introdotto il concetto, anche ripreso dall'Amministrazione finanziaria, di "agrivoltaico avanzato", che prevede soluzioni integrative innovative per mantenere la continuità delle attività agricole, insieme a sistemi di monitoraggio per valutarne l'impatto, il c.d. Decreto Agricoltura 2024 ha posti dei limiti all'installazione di impianti fotovoltaici a terra in aree agricole, favorendo l'installazione di impianti agrivoltaici che meglio si integrano con l'attività agricola.

Il caso esaminato nella risposta n. 156/E/2025

L'intervento di prassi da parte dell'Amministrazione finanziaria nasce dalla richiesta portata avanti tramite interuello da un contribuente imprenditore agricolo ditta individuale che intende installare un impianto agrivoltaico su un terreno da lui già condotto e che continuerà, presumibilmente, a condurre anche sulla superficie sottostante i pannelli. Considerato che lo stesso imprenditore agricolo aveva già avuto modo di installare un impianto fotovoltaico totalmente integrato sulla copertura di serre e che in quell'occasione per le operazioni di acquisto e installazione dell'impianto ha avuto la possibilità di usufruire del regime di reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-ter), intendeva conoscere:

«se le operazioni di acquisto e installazione di impianti fotovoltaici destinati all'utilizzo integrato nell'attività agricola (cosiddetto agrivoltaico avanzato secondo Direttive del MASE e D.M. Agrivoltaico) possano beneficiare del medesimo trattamento IVA, ossia l'esenzione IVA tramite il meccanismo del reverse charge, come previsto per gli impianti fotovoltaici in base alla normativa vigente»,

proponendo come soluzione interpretativa l'assimilazione delle 2 situazioni, considerata la medesima finalità di produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile fotovoltaica.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ripreso le definizioni di impianto agrivoltaico e impianto agrivoltaico avanzato, ha esaminato il contenuto dell'art. 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. n. 633/1972, rilevando come detta disposizione preveda testualmente che sono in reverse charge «[...] le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici». Inoltre, vengono ripresi dei documenti di prassi quali, tra le



altre, la circolare n. 14/E/2015 e la circolare n. 37/E/2015.

In particolare viene evidenziato come nella circolare n. 14/E/2015 l'Agenzia delle Entrate circoscrive l'ambito del reverse charge al concetto di edificio e non di immobile, pertanto la disposizione deve intendersi riferita ai fabbricati, siano essi a uso abitativo che strumentale anche di nuova costruzione o in corso di costruzione, non rientrando pertanto nella definizione di edificio tutte quelle prestazioni che si riferiscono al terreno e a parti del suolo quali parcheggi, piscine, giardini, ecc. Successivamente, la circolare n. 37/E/2015, al par. 8, entra direttamente nell'ambito dell'applicazione del regime del reverse charge in caso di installazione di impianti fotovoltaici. L'Amministrazione finanziaria evidenzia in tale situazione come sia necessario, per poter applicare l'art. 17, comma 6, lett. a-ter), un nesso funzionale tra l'impianto e l'edificio prevedendo esplicitamente come tale nesso sia assolutamente verificato per gli impianti integrati o semi integrati con le coperture oppure, per quelli a terra, se installati su superfici di pertinenza dell'edificio, e in ogni caso sempre che questi non siano accatastati come unità immobiliari autonome in quanto in questo caso viene immediatamente meno il nesso con l'edificio.

Alla luce di tutte le considerazioni sopra sintetizzate, l'Amministrazione finanziaria chiude ritenendo che: «*il descritto nesso funzionale con l'edificio non è in linea di principio rinvenibile per gli impianti agrivoltaici con le caratteristiche evidenziate dal Contribuente: tali impianti sono infatti installati su un terreno agricolo e dunque non sono né funzionali, né serventi a un edificio*», ne consegue quindi che il loro acquisto e la loro installazione non può prevedere l'applicazione del regime di reverse charge previsto dall'art. 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. n. 633/1972.

Calando tale risposta dell'Agenzia delle Entrate nella pratica della quotidianità aziendale possiamo in ogni caso sostenere come la questione ponga un tema meramente finanziario e temporale. Questo perché, essendo la produzione di energia elettrica un'attività che ai fini IVA, anche se svolta da azienda agricola in connessione con l'attività agricola, prevede obbligatoriamente l'applicazione di un regime IVA ordinario (con contabilità separata qualora per l'attività agricola principale si applichi il regime speciale, ex art. 34, D.P.R. n. 633/1972, che non consente la detraibilità dell'imposta) e il contribuente ha sempre la possibilità di detrarre l'IVA sulla costruzione degli impianti agrivoltaici e qualora non abbia la possibilità di compensarla con altra IVA a debito nella liquidazioni periodiche o tramite compensazione con altri tributi in F24, può sempre richiederne il rimborso all'Agenzia delle Entrate, riconducendo quindi il tema a mera questione di natura finanziaria e non economica.

Serve ricordare inoltre come, indipendentemente da quanto sopra, il n. 127-quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10%, tra gli altri, agli «*impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica*». I successivi n. 127-sexies), e n. 127-septies), stabiliscono l'applicazione dell'analogia aliquota ridotta, rispettivamente, ai beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti, e degli edifici di cui al n. 127-quinquies) e alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n.



127-*quinquies*).

Tale aliquota agevolata si ritiene quindi applicabile altresì per la costruzione di impianti agrivoltaici, in quanto è riferita agli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica e non fa riferimento al fatto che questi siano in connessione o meno con gli edifici (così come la questione del reverse charge di cui sopra). La corretta applicazione dell'aliquota IVA inoltre, in caso di richiesta di rimborso, diventa fondamentale in quanto l'eventuale applicazione dell'aliquota ordinaria in luogo di quella agevolata spettante fa sì che l'Ufficio conceda il rimborso solamente sull'IVA determinata con la corretta aliquota, non concedendo il rimborso per la differenza tra importo determinato con aliquota ordinaria e importo risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata.

Infine, anche nelle casistiche in cui è applicabile il regime del reverse charge, *ex art. 17, comma 6, lett. a-ter*), è importante che il committente integri la fattura applicando la corretta aliquota d'imposta per non incorrere in contestazioni. Prima delle modifiche apportate all'art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, dalla Legge di bilancio 2018 (art. 1, comma 935, Legge n. 205/2017), il rischio era quello di vedersi disconosciuto il diritto alla detrazione della maggiore IVA con in aggiunta una sanzione del 90% del tributo per indebita detrazione. A seguito delle intervenute modifiche da parte della Legge di bilancio per il 2018 oggi, fermo il diritto alla detrazione, è irrogata una sanzione fissa da 250 euro a 1.000 euro.



GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

Il conguaglio da Modello 730: adempimenti contabili

di Viviana Grippo

Seminario di specializzazione

Modelli Redditi 2025: controlli finali prima dell'invio

[Scopri di più](#)

A seguito della **presentazione da parte dei propri dipendenti del Modello 730/2025**, molte imprese avranno necessità in questi giorni di **rilevare contabilmente il conguaglio IRPEF e addizionali**, a essi liquidato come rimborso del sostituto di imposta.

Il rimborso al dipendente avverrà **riducendo l'ammontare delle ritenute IRPEF e addizionali operate sui compensi del mese di luglio, ovvero agosto e settembre per i pensionati**.

Il conguaglio in realtà può **avere 2 configurazioni**, esso può essere:

- **a credito**: in questo caso, il sostituto di imposta dovrà **rimborsare al contribuente l'importo determinato nel prospetto di liquidazione dell'IRPEF e delle addizionali**; si crea, così, un credito del sostituto verso l'Erario che potrà essere recuperato tramite un minor versamento delle ritenute e addizionali dovute;
- **a debito**: in tal caso, il sostituto **opererà una trattenuta al dipendente**, sempre che le posizioni debitorie evidenziate nei prospetti di liquidazione siano superiori a 12 euro.

Nel caso in cui il **debito del dipendente verso l'Erario sia superiore ai compensi netti lui spettanti**, il sostituto dovrà:

- **trattenere la parte residua** dalla retribuzione corrisposta a partire dalle retribuzioni erogate nel mese successivo e così via **fino a esaurimento del debito**;
- **applicare a carico dei dipendenti**, sugli importi differiti per incapienza della retribuzione, **l'interesse dello 0,40% mensile**, trattenendolo e versandolo nei tempi previsti per le somme a cui si riferisce.

Nel caso in cui a **dicembre** il debito non fosse stato **completamente saldato**, il sostituto dovrà fare apposita comunicazione al dipendente **specificando gli importi ancora dovuti**. Il contribuente dovrà quindi saldarli direttamente (senza più trattenute quindi), con **maggiorazione dello 0,40% mensile, entro il mese di gennaio successivo**.

A chiusura del conguaglio il **datore di lavoro verserà le relative ritenute fiscali**.



Al fine della rilevazione contabile, occorrerà **disporre del prospetto contabile** preparato dal consulente del lavoro che presenterà **le voci relative al:**

- **credito IRPEF da 730;**
- credito **addizionale regionale** da 730 e
- credito **addizionale comunale** da 730.

Tali sono i **crediti vantati dai lavoratori** verso l'erario e che verranno **loro anticipati dal datore di lavoro**. La scrittura contabile **risulterà essere:**

Diversi	a	Diversi	42.674,13
Retribuzioni c/dipendenti (ce)			30.024,74
Contributi c/lnps (ce)			8.526,66
Contributi c/altri enti (ce)			85,00
Inps c/contributi (sp)			22,73
Erario c/ritenute (sp)			<u>4.015,00*</u>
	a	Inps c/contributi (sp)	2.748,38
a	Erario c/ritenute (sp)	5.407,50	
a	Inps c/contributi (sp)	8.526,66	
a	Enti vari previdenziali (sp)	85,00	
a	Dipendenti c/retribuzioni (sp)	25.906,59	

* tale voce rappresenta la **sommatoria dei crediti da 730**.

Il mese successivo (entro il 16) verrà eseguito, da parte del datore di lavoro, il **pagamento delle ritenute dovute al netto di quanto rimborsato ai dipendenti** per conto dell'erario a fronte delle risultanze contabili dei modelli 730.

La scrittura sarà:

Erario c/ritenute (sp)	a	Banca c/c (sp)	1.392,50
------------------------	---	----------------	----------



IVA

Esportazioni in triangolazione con cessionario italiano che non agisce in veste di soggetto IVA

di Marco Peirolo

Master di specializzazione

IVA nei rapporti con l'estero

Scopri di più

Nelle **triangolazioni nazionali** con destinatario finale extracomunitario, l'[art. 8, comma 1, lett. a\), D.P.R. n. 633/1972](#) considera **non imponibile ai fini IVA** non solo la cessione posta in essere dal soggetto intermedio (c.d. promotore della triangolazione), ma anche la **prima cessione, interna al territorio italiano**.

La **finalità della detassazione di quest'ultima operazione** è esplicitata dalla [circolare n. 12/370205/1981](#). In buona sostanza, l'esportazione materiale dei beni al di fuori della UE **avviene già con la prima cessione**, dato che il cessionario intermedio incarica il proprio fornitore di inviare la merce all'estero. È per questa ragione, quindi, che alla **cessione nazionale si applica lo stesso trattamento IVA** previsto per la (successiva) **cessione all'esportazione**.

Dal momento che i beni, sotto il profilo doganale, sono esportati in esecuzione della prima cessione, sembrerebbe logico che alla non imponibilità di tale operazione debba attribuirsi una **portata oggettiva**, applicandosi anche quando l'operazione compiuta dal promotore della triangolazione **non sia una cessione all'esportazione**, ai sensi del citato [art. 8, D.P.R. n. 633/1972](#). Sul punto, infatti, la [risoluzione n. 357136/1986](#) ha ammesso la **detassazione nei confronti del primo cedente**, anche quando la controparte italiana **non agisca nell'esercizio d'impresa**.

In assenza del presupposto soggettivo d'imposta è **evidente che**, agli effetti dell'IVA, **non possa realizzarsi alcuna cessione** (non solo all'esportazione) nel rapporto, "a valle", **tra il cessionario intermedio e il suo cliente extracomunitario**. Tuttavia, secondo l'Amministrazione finanziaria, «**non assume rilevanza, stante la dizione della legge, la circostanza che il cessionario nazionale non abbia, nella specie, la veste di soggetto d'imposta** dal momento che lo stesso non ha nello Stato alcuna disponibilità dei beni in questione e che, per contro, si ha la **certezza del loro consumo all'estero**».

La medesima portata oggettiva del **trattamento di non imponibilità** non è, invece, ravvisabile nella **triangolazione nazionale con destinazione dei beni in altro Paese UE**. La [circolare n.](#)



[13-VII-15-464/1994](#), (§ B.16.1), infatti, ha precisato che, nell'ipotesi in cui il **promotore sia un privato consumatore**, non si rende applicabile il beneficio della non imponibilità, atteso che quest'ultimo, non essendo identificato ai fini IVA, **non può realizzare una cessione intracomunitaria**.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, l'**imponibilità della cessione interna**, tanto nella **triangolazione all'esportazione**, quanto in **quella intracomunitaria**, si verifica, pertanto, nella sola ipotesi in cui il primo cedente, anziché in territorio estero, **consegni in Italia i beni ceduti**, verificandosi, in tal caso, un atto interruttivo della procedura di esportazione o si cessione intracomunitaria, che fa sorgere la **presunzione di immissione in consumo dei beni nel territorio dello Stato**.

In linea di principio, la stessa conclusione dovrebbe valere anche quando il **promotore della triangolazione**, benché agisca in **veste di soggetto IVA**, non realizzi una cessione all'esportazione ex [art. 8, comma 1, lett. a\), D.P.R. n. 633/1972](#), per esempio perché – secondo le pattuizioni intercorse – l'effetto traslativo è posticipato e solo eventuale, come si verifica nell'ipotesi del **contratto estimatorio o dell'accordo di call-off stock**.

In tale situazione, invece, l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 17/E/2009](#), ha fornito un'indicazione diversa, chiarendo che l'assenza di un'**immediata cessione rilevante ai fini IVA** tra il **soggetto intermedio e il proprio cliente extracomunitario** impedisce che il precedente acquisto, da parte dello stesso soggetto intermedio, dei beni inviati al di fuori della UE tramite il proprio fornitore possa considerarsi effettuato **nell'ambito della triangolazione** regolata dall'[art. 8, comma 1, lett. a\), D.P.R. n. 633/1972](#).

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 22172/2013, ha **confermato questa impostazione** con riguardo al caso in cui i beni acquistati dal cessionario nazionale siano inviati in territorio estero dal proprio fornitore **in esecuzione di un contratto di leasing finanziario**.

Secondo i giudici di legittimità, dato che i beni concessi in locazione sono **rimasti di proprietà della società concedente**, deve ritenersi escluso che il loro trasferimento agli utilizzatori non residenti integri un'operazione avente ad oggetto la “cessione di un bene”, come definita dall'art. 14, Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all'[art. 2, D.P.R. n. 633/1972](#).

In definitiva, la cessione nazionale è imponibile **se non c'è certezza che il luogo di consumo dei beni sia situato al di fuori della UE** ed è proprio alla luce di questa condizione che la [risoluzione n. 357136/1986](#) ha ammesso la detassazione nei confronti del primo cedente nonostante la **controparte italiana non agisse nell'esercizio d'impresa**.



IMPOSTE SUL REDDITO

Assegnazione agevolata anche per le società in “semplificata”

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Assegnazione e trasformazione agevolata. Il «nuovo» concordato preventivo biennale

Scopri di più

Avvicinandosi il termine del 30 settembre 2025 per l'assegnazione agevolata dei beni ai soci, pare opportuno ricordare che tale operazione può essere posta in essere anche dalle società di persone in regime di contabilità semplificata, nonostante l'assenza di riserve patrimoniali da utilizzare a fronte della fuoriuscita del bene. Tale possibilità era stata confermata, in occasione della precedente possibilità prevista dalla Legge n. 208/2015, dalla stessa Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 100/E/2017](#), in risposta ad un'istanza di interpello formulata da una società di persone in contabilità semplificata, che intendeva assegnare ai 2 soci l'unico immobile presente nel patrimonio societario.

La precisazione, coerente con il contenuto normativo che non stabilisce alcuna esclusione in funzione del regime contabile adottato dalla società, è comunque utile, anche tenendo conto che, nella [circolare n. 37/E/2016](#), è precisato che è possibile fruire della disciplina agevolativa solo in presenza di riserve patrimoniali di utili e/o di capitale di importo almeno pari al valore contabile del bene oggetto di assegnazione. In assenza di tali riserve, precisa l'Agenzia, non sarebbe possibile fruire della disciplina agevolativa, ferma restando la possibilità di procedere con la cessione agevolata del bene, poiché per tale ultima operazione non è richiesta la presenza di alcuna riserva nel patrimonio sociale.

Nella [risoluzione n. 100/E/2017](#), l'Agenzia precisa che quanto esposto nella [circolare n. 37/E/2016](#) ha lo scopo di evidenziare che il corretto comportamento contabile in sede di assegnazione richiede necessariamente l'utilizzo di riserve presenti nel patrimonio netto della società. Tra l'altro, l'utilizzo delle riserve di patrimonio netto, a seguito dell'assegnazione agevolata, impatta anche sulla successiva eventuale tassazione in capo al socio, in funzione della tipologia di riserve utilizzate (di utili o di capitale). Tale necessità, come si legge nella citata risoluzione, «non è applicabile nei casi in cui, in sede contabile, l'assegnazione dei beni ai soci non richiede l'annullamento delle riserve rilevate in contabilità».

Pertanto, anche per le società che adottano il regime di contabilità semplificata è possibile fruire dell'assegnazione agevolata, non essendovi alcuna preclusione in tal senso nella norma agevolativa. Il passaggio più centrale contenuto nella [risoluzione n. 100/E/2017](#) riguarda la circostanza che la possibilità in questione sarebbe coerente «con quanto evidenziato nella stessa



circolare n. 37/E che, nell'ambito della tassazione in capo al socio, prevede la possibilità per la società in contabilità semplificata, e quindi in assenza di bilancio, di effettuare l'assegnazione agevolata in esame». In altre parole, l'Agenzia delle Entrate conferma la possibilità per le società in contabilità semplificata di assegnare in via agevolata gli immobili ai soci, anche tenendo conto che l'operazione stessa può determinare una tassazione in capo al socio.

Tuttavia, gli impatti fiscali in capo al socio rappresentano un aspetto delicato. La [circolare n. 37/E/2016](#) ha confermato che **se il valore del bene assegnato è superiore al costo fiscale** della partecipazione, la **differenza costituisce reddito imponibile** in capo al socio assegnatario (c.d. sottozero). È noto che la determinazione del **costo fiscale della partecipazione del socio di una società di persone presenta profili critici**, poiché tali società non dispongono di un patrimonio netto contabile. L'[art. 68, comma 6, TUIR](#), dispone che il **costo fiscale della partecipazione nei soggetti IRPEF**, di cui all'[art. 5, TUIR](#) (tassate con il regime di trasparenza), è **aumentato o diminuito rispettivamente dei redditi e delle perdite imputate per trasparenza**, ed è **ridotto degli utili distribuiti, ma fino a concorrenza dei redditi imputati in precedenza**.

In tale contesto, mentre la verifica dei redditi e delle perdite imputate per trasparenza **deriva dalle dichiarazioni presentate, il controllo delle variazioni patrimoniali è un'operazione che mal si concilia con il regime contabile adottato dalla società**. Tale aspetto determina maggiori difficoltà **per la verifica di eventuali profili di tassazione in capo al socio assegnatario**, fermo restando che la [risoluzione n. 100/E/2017](#), pur occupandosi dei profili contabili in capo alla società, non esclude **quanto già precisato in merito ai riflessi in capo ai soci**.



ACCERTAMENTO

Contraddittorio endoprocedimentale e crediti oggettivamente inesistenti: un altro tassello

di Debora Mirarchi

OneDay Master

Indebita compensazione dei crediti d'imposta non spettanti e inesistenti e il loro recupero: l'impatto della riforma fiscale

Scopri di più

L'applicazione ora (quasi) **generalizzata del contraddittorio** endoprocedimentale continua a rappresentare un **tema di grande interesse**.

Sebbene la recente Riforma fiscale abbia **risolto macroscopici dubbi**, che avevano impegnato la giurisprudenza nazionale (e unionale) degli ultimi anni, in una **estenuante individuazione del perimetro** applicativo del contraddittorio endoprocedimentale, la stessa Riforma **solleva oggi nuove perplessità**.

Il nuovo **art. 6 bis**, introdotto dall'**art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 219/2023**, stabilisce una **deroga all'obbligo di attivazione** del **contraddittorio endoprocedimentale**, operante in caso di **crediti c.d. inesistenti**, ovverosia – semplificando anni di pronunce e confronti dottrinali – privi di **qualsivoglia fondamento documentale o giuridico** o addirittura frutto di **comportamenti fraudolenti**.

In altri più specifici termini, l'obbligo alla **preventiva instaurazione del contraddittorio** endoprocedimentale, secondo il nuovo **art. 6 bis, Statuto del contribuente**, opera solo **per le contestazioni relative a crediti non spettanti**.

La distinzione fra la categoria della **inesistenza** e della **non spettanza**, seppur apparentemente chiara da un punto di vista meramente astratto e terminologico, **si appalesa non altrettanto netta** da un punto di vista pratico. Ciò in quanto “nel mezzo”, fra tali opposte categorie (non esistenza e non spettanza), vi sono una serie di **ipotesi intermedie**, che **pongono nuove problematiche di non poco conto**.

In tali casi, rientra l'ipotesi in cui **l'inesistenza non sia oggettiva o ab origine**, perché priva dei presupposti, ma consegna al **disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Su tale specifica situazione, si è pronunciata la **Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Gorizia**, con la sentenza 11 marzo 2025, n. 26, con la quale, per la prima volta, per quanto consta, è stata **affrontata l'applicabilità del contraddittorio endoprocedimentale** in caso di



credito riqualificato come inesistente.

La questione, sottoposta all'attenzione dei giudici di merito, aveva a oggetto **un atto di recupero di un credito di ricerca e sviluppo, utilizzato in compensazione** dalla società ricorrente.

L'ufficio non negava l'attività innovativa svolta dalla società, documentata con analisi progettuali ed elementi contabili, formalmente corretti e riferiti ad attività effettivamente svolte, ma procedeva con **il disconoscimento del credito** sulla base di **valutazioni tecnico-normative**.

L'Agenzia, considerando il credito tout court inesistente, aveva ritenuto **non operante la deroga all'obbligatoria instaurazione del contraddittorio preventivo**, in base al disposto di cui all'[art. 6 bis, Statuto del contribuente](#).

Per la società contribuente, il **credito non poteva ritenersi oggettivamente inesistente**, inteso come privo di qualsivoglia fondamento giuridico. L'inesistenza, infatti, **non era il risultato di una condotta in qualche modo fraudolenta**, finalizzata al compimento di disegni criminosi, ma **derivata da una valutazione dell'Amministrazione finanziaria**.

Tale aspetto è stato valorizzato da **parte dei giudici di I grado**, i quali hanno ritenuto come, nel caso specifico, il **credito non fosse oggettivamente inesistente**, con la conseguenza che, la deroga all'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale **non poteva ritenersi applicabile**.

Sulla base di tale preliminare considerazione di inesistenza "derivata" del credito, perché conseguente a una valutazione, **la Corte ha ritenuto «fondata la preliminare eccezione relativa al mancato svolgimento della procedura di contraddittorio preventivo»** e, conseguentemente, dichiarato **l'illegittimità dell'atto**.

La Corte, ritenendo non sussistente l'ipotesi di credito inesistente, a cascata, ha **rilevato l'inapplicabilità del raddoppio del termine per l'esercizio del potere impositivo**, da parte dell'Amministrazione, previsto esclusivamente nella **circoscritta ipotesi di credito inesistente**.

L'accoglimento delle eccezioni di parte contribuente, relative alla illegittimità dell'atto di recupero, per mancata instaurazione del contraddittorio, ha spostato **il punto focale della decisione**, non più limitata alla verifica della sussistenza dei presupposti per l'utilizzabilità del credito in compensazione, secondo normativa, ma **attenta alla corretta applicazione degli istituti posti a garanzia del contraddittorio** fra Amministrazione e contribuente, **sovente considerati in seconda battuta**.

Si tratta, senza timore di smentita, di una **pronuncia "coraggiosa"** su un tema particolarmente delicato e scivoloso, poiché emessa **in ossequio a principi di parità delle armi e tutela del contribuente**, molto spesso sacrificati in favore di (sempre) prevalenti **esigenze di garanzia del gettito erariale**.





SCENARIO PROFESSIONI

Il valore della crescita condivisa: la nostra esperienza a Cernobbio **- PAOLA BERNARDI LOCATELLI**

di Paola Bernardi Locatelli

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Per il nostro Studio essere premiati nell'area Giovani Professionisti di *Best in Class 2025* è stato un onore. Abbiamo vissuto un'occasione speciale, che ci ha permesso non solo di celebrare un traguardo importante, ma anche di riflettere sul valore della nostra professione e sul ruolo strategico che i giovani possono ricoprire nel suo futuro.

Un premio che valorizza il percorso dello Studio

Il nostro Studio è una realtà in crescita, che unisce esperienza, competenze specialistiche e attenzione all'innovazione. Ci occupiamo di consulenza del lavoro con un approccio fortemente orientato alla personalizzazione del servizio: mettiamo al centro le esigenze specifiche di ogni cliente, integrando una solida preparazione tecnica con strumenti digitali evoluti e, soprattutto, con una visione umana e relazionale del nostro lavoro.

La formazione continua, l'aggiornamento costante e il lavoro di squadra sono i pilastri su cui si fonda il nostro metodo. Crediamo molto nell'importanza di creare un ambiente di lavoro stimolante, in cui ogni professionista e collaboratore possa crescere, assumersi responsabilità e contribuire attivamente allo sviluppo dello Studio.

Una candidatura nata da entusiasmo e passione

La proposta di candidarci alla categoria *Giovani Professionisti* è nata dalle mie collaboratrici, che da sempre amano le sfide e il mettersi in gioco, e ho subito abbracciato tale volontà, per condividere un percorso costruito nel tempo con passione, impegno e spirito di squadra. Abbiamo visto in questo concorso un'opportunità per raccontare il nostro approccio alla professione, in particolare rispetto al tema della valorizzazione dei giovani all'interno dello Studio.



Crediamo che il futuro della consulenza del lavoro dipenda dalla capacità di formare nuove generazioni di professionisti e collaboratori competenti, motivati e responsabili. Per questo abbiamo ritenuto importante partecipare: per dare visibilità a un modello organizzativo che investe sulle persone e sulla loro crescita.

Noi siamo un team giovane e per me lavorare con i giovani è estremamente sfidante e rappresenta una delle dimensioni più stimolanti della professione. All'interno dello Studio, promuoviamo una cultura del confronto e della responsabilizzazione: crediamo nella delega come strumento per far crescere autonomia e fiducia, e nell'affiancamento come leva per sviluppare competenze trasversali.

Personalmente, ho avuto modo di crescere professionalmente grazie a un contesto che mi ha sempre sostenuta, stimolata e valorizzata. Oggi, nel mio ruolo, cerco di restituire lo stesso approccio alle collaboratrici più giovani, trasmettendo non solo conoscenze tecniche, ma anche entusiasmo e curiosità verso la professione.

Cernobbio come momento di confronto e riflessione

La giornata di Cernobbio è stata un momento ricco di significato: un'occasione per fermarsi a riflettere, confrontarsi con colleghi di grande valore e sentirsi parte di una comunità professionale viva, dinamica e orientata al futuro. In un tempo in cui il cambiamento è costante, iniziative come questa sono fondamentali per dare voce a chi si impegna ogni giorno a innovare la professione, a renderla più accessibile, più vicina alle persone e più attrattiva per i giovani.

Essere parte di questa rete di esperienze e visioni è stato per noi un motivo di grande orgoglio e uno stimolo ulteriore a continuare su una strada fatta di crescita, ascolto e condivisione.