

Lunedì, 29 febbraio 2016

IL CASO DEL GIORNO

IVA sulla cessione di area edificabile dell'imprenditore agricolo

/ Anita MAURO

La questione se le cessioni di terreni edificabili poste in essere da imprenditori agricoli siano o meno necessariamente imponibili IVA non ha una risposta così scontata.

Mentre le cessioni di **terreni agricoli** esulano dal campo oggettivo di applicazione dell'IVA a norma dell'art. 2 comma 3 lett. c) del DPR 633/72, le cessioni di terreni edificabili rientrano nell'ambito oggettivo IVA.

Pertanto, se un soggetto IVA cede un terreno agricolo, la cessione risulta senza dubbio fuori campo IVA e va assoggettata ad imposta di registro proporzionale (salva l'applicabilità di agevolazioni), mentre la cessione di un terreno edificabile, soddisfacendo il requisito oggettivo IVA, risulta imponibile se soddisfa anche il presupposto **territoriale e soggettivo**.

Trascurando il presupposto territoriale, è opportuno soffermarsi sul presupposto soggettivo, con particolare riferimento all'ipotesi in cui la cessione del terreno edificabile sia effettuata da un [...]

PAGINA 2

CONTABILITÀ

Bilanci 2015 ai blocchi di partenza

Nella loro predisposizione occorre considerare le novità fiscali introdotte dalla legge di stabilità 2016 e dal decreto internazionalizzazione

/ Silvia LATORRACA

In vista della imminente campagna bilanci, può essere utile riepilogare le principali novità che devono essere considerate ai fini della predisposizione dei rendiconti relativi all'esercizio 2015.

La novità maggiormente rilevante in materia attiene al recepimento, ad opera del DLgs. 18 agosto 2015 n. 139 (c.d. **decreto bilanci**), della direttiva 2013/34/UE. Il provvedimento determina, infatti, numerosi impatti ai fini della redazione del bilancio d'esercizio delle società di capitali e degli altri soggetti che adottano la medesima disciplina.

Tuttavia, le disposizioni ivi contenute si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016 e, quindi, non producono effetti, in linea generale, sui bilanci 2015, che devono continuare ad essere redatti secondo le previgenti norme codicistiche. Peraltro, in relazione a tali bilanci trovano applicazione i **principi contabili** nazionali, così come risultanti a seguito del progetto di aggiorna-

mento recentemente realizzato dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) e concluso a gennaio 2015, con la pubblicazione del documento OIC 24.

Sotto questo profilo, comunque, non si riscontrano novità, posto che i principi contabili revisionati hanno trovato applicazione già in occasione della passata campagna bilanci.

Nella predisposizione del bilancio relativo all'esercizio 2015 occorre, invece, tenere conto delle disposizioni introdotte dalla L. 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità 2016) in materia di:

- rivalutazione dei beni d'impresa;
- super-ammortamenti;
- **riduzione dell'aliquota IRES** (si veda "La riduzione dell'aliquota IRES peggiora i bilanci 2015" del 22 febbraio 2016).

Sotto il primo profilo, si ricorda che la **rivalutazione** deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, per il quale il termine di approvazione scade [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Non sono sopravvenienze attive le liberalità percepite da imprese in crisi

Immobili assegnati ai soci da imprese di costruzione con detrazione dell'IVA

Nulla la revoca del credito d'imposta senza contraddittorio

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

L'interpello per le società di comodo diventa facoltativo

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Cambiano, dopo molti anni, le modalità di disapplicazione della disciplina delle società di comodo, passando ad un regime che espressamente stabilisce la natura [...]

PAGINA 4

IVA sulla cessione di area edificabile dell'imprenditore agricolo

Secondo parte della giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria, tale cessione è imponibile se soddisfa il presupposto soggettivo

/ Anita MAURO

La questione se le cessioni di terreni edificabili poste in essere da imprenditori agricoli siano o meno necessariamente imponibili IVA non ha una risposta così scontata.

Mentre le cessioni di **terreni agricoli** esulano dal campo oggettivo di applicazione dell'IVA a norma dell'art. 2 comma 3 lett. c) del DPR 633/72, le cessioni di terreni edificabili rientrano nell'ambito oggettivo IVA.

Pertanto, se un soggetto IVA cede un terreno agricolo, la cessione risulta senza dubbio fuori campo IVA e va assoggettata ad imposta di registro proporzionale (salva l'applicabilità di agevolazioni), mentre la cessione di un terreno edificabile, soddisfacendo il requisito oggettivo IVA, risulta imponibile se soddisfa anche il presupposto **territoriale e soggettivo**.

Trascurando il presupposto territoriale, è opportuno soffermarsi sul presupposto soggettivo, con particolare riferimento all'ipotesi in cui la cessione del terreno edificabile sia effettuata da un **imprenditore agricolo**.

Ci si potrebbe domandare se il fatto stesso che a cedere sia un imprenditore agricolo escluda la possibilità che la cessione risulti imponibile ad IVA.

Vi sono sentenze delle Cassazione (Cass. 20 novembre 2008 n. [27576](#) e Cass. 10 febbraio 2001 n. [1935](#)) secondo le quali la cessione di terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo non potrebbe in nessun caso soddisfare il presupposto soggettivo IVA, atteso che i terreni edificabili non possono costituire **oggetto dell'impresa agricola** di cui all'art. 2135 c.c., non essendo destinati a coltivazione, silvicoltura e allevamento. Pertanto, secondo questa impostazione, la cessione di terreno edificabile operata dall'imprenditore agricolo risulterebbe sempre fuori campo IVA.

D'altro canto, vi sono sentenze (Cass. 2 ottobre 99 n. [10943](#) e Cass. 3 aprile 2000 n. [3987](#)) che, invece, si soffermano a esaminare concretamente la destinazione che l'imprenditore agricolo (cedente) abbia dato al terreno edificabile, riconoscendo:

- l'imponibilità IVA della cessione operata dall'imprenditore agricolo che abbia destinato il terreno all'attività (agricola) dell'impresa;
- l'estraneità all'IVA e la soggezione all'imposta di **registro proporzionale** alla cessione di terreno edificabile che, pur essendo appartenente all'impresa agricola, sia estraneo all'attività della stessa.

In tal senso sembra orientata l'Amministrazione finanziaria che, nella circ. n. [18/2013](#) (§ 4.5), afferma che le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da un imprenditore agricolo, sono sog-

gette ad IVA a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola.

Secondo questa impostazione, in breve, ove il terreno edificabile non sia **mai stato coltivato**, ovvero non sia mai stato destinato all'attività agricola, pur appartenendo al patrimonio dell'imprenditore agricolo, non rientra nella sua "attività" e, pertanto, la sua cessione risulta fuori campo IVA.

Invece, ove il terreno edificabile sia stato in qualche modo destinato all'attività agricola, ad esempio essendo stato coltivato per un determinato periodo di tempo, la cessione risulterebbe imponibile IVA, soddisfacendo il presupposto impositivo del tributo sul valore aggiunto.

Questa impostazione non tiene, tuttavia, conto della sfera dell'**intenzionalità** dell'imprenditore (che spesso, invece, in ambito IVA ha rilievo), ovvero non considera la possibilità che l'imprenditore abbia acquisito il terreno per coltivarlo, ma, poi, in concreto, non l'abbia fatto.

L'estraneità all'attività agricola esclude l'assoggettamento a IVA

D'altra parte, la tesi che ritenesse di ricondurre all'imponibilità IVA anche la cessione di un terreno edificabile mai utilizzato dall'imprenditore agricolo (si pensi, per esempio, ad un imprenditore agricolo che abbia la sua impresa agricola a Cuneo e che abbia ereditato da un lontano parente un terreno edificabile a Castrovillari) implicherebbe di rinvenire il presupposto soggettivo IVA nella semplice effettuazione di una **cessione** (di terreno edificabile). In breve, solo ritenere che il fatto stesso di cedere un terreno edificabile implichi la "commercialità" dell'operazione consentirebbe di inquadrare tale operazione come imponibile in capo a un soggetto rispetto alla cui attività quel terreno sia sempre stato concretamente estraneo (il fatto che si tratti di imprenditore agricolo non è, di per sé, sufficiente a escludere che egli possa, concretamente, porre in essere attività **imprenditoriali non agricole**).

Infine, la stessa evoluzione in tema di cessione di terreni agricoli divenuti, in un secondo momento, edificabili, sembra avvalorare la tesi che, in questo caso, richiede un concreto esame dell'utilizzo che del terreno sia stato fatto dall'imprenditore per valutarne l'effettiva **inerenza** all'attività di impresa (si veda ["Nella cessione di terreni agricoli «vale» la loro sfera imprenditoriale"](#) del 5 maggio 2014).

Bilanci 2015 ai blocchi di partenza

Nella loro predisposizione occorre considerare le novità fiscali introdotte dalla legge di stabilità 2016 e dal decreto internazionalizzazione

/ Silvia LATORRACA

In vista della imminente campagna bilanci, può essere utile riepilogare le principali novità che devono essere considerate ai fini della predisposizione dei rendiconti relativi all'esercizio 2015.

La novità maggiormente rilevante in materia attiene al recepimento, ad opera del DLgs. 18 agosto 2015 n. [139](#) (c.d. **decreto bilanci**), della direttiva [2013/34/UE](#). Il provvedimento determina, infatti, numerosi impatti ai fini della redazione del bilancio d'esercizio delle società di capitali e degli altri soggetti che adottano la medesima disciplina.

Tuttavia, le disposizioni ivi contenute si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016 e, quindi, non producono effetti, in linea generale, sui bilanci 2015, che devono continuare ad essere redatti secondo le previgenti norme codicistiche.

Peraltro, in relazione a tali bilanci trovano applicazione i **principi contabili** nazionali, così come risultanti a seguito del progetto di aggiornamento recentemente realizzato dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) e concluso a gennaio 2015, con la pubblicazione del documento OIC [24](#).

Sotto questo profilo, comunque, non si riscontrano novità, posto che i principi contabili revisionati hanno trovato applicazione già in occasione della passata campagna bilanci.

Nella predisposizione del bilancio relativo all'esercizio 2015 occorre, invece, tenere conto delle disposizioni introdotte dalla L. 28 dicembre 2015 n. [208](#) (legge di stabilità 2016) in materia di:

- rivalutazione dei beni d'impresa;
- super-ammortamenti;
- **riduzione dell'aliquota IRES** (si veda "[La riduzione dell'aliquota IRES peggiora i bilanci 2015](#)" del 22 febbraio 2016).

Sotto il primo profilo, si ricorda che la **rivalutazione** deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della L. 208/2015), ossia nel bilancio 2015 (per i soggetti "solari").

Con riferimento ai **super-ammortamenti**, si evidenzia, invece, che l'agevolazione (di carattere fiscale) riguarda anche gli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2015 e, quindi, trova applicazione concreta già ai fini della compilazione del modello UNICO

2016, il quale dovrà essere raccordato con il relativo bilancio.

Novità anche sui criteri di deducibilità fiscale delle perdite su crediti

Vi sono, poi, alcune novità in merito ai criteri di deducibilità fiscale delle **perdite su crediti**, introdotte dal DLgs. 14 settembre 2015 n. [147](#) (c.d. decreto internazionalizzazione).

Tali modifiche si applicano, in generale, dal periodo d'imposta in corso alla data del 7 ottobre 2015 e, quindi, rilevano, per i soggetti "solari", già in sede di redazione del bilancio relativo all'esercizio 2015 ai fini dello stanziamento della fiscalità corrente e differita.

Per connessione di argomento, si ricorda che il DLgs. 147/2015 ha parallelamente modificato anche:

- la disciplina fiscale delle sopravvenienze attive realizzate per effetto della **riduzione dei debiti** dell'impresa conseguenti a concordati, accordi di ristrutturazione e piani attestati di risanamento;
- il regime fiscale delle **rinunce ai crediti** da parte dei soci.

Tuttavia, poiché tali modifiche si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015, le stesse non producono effetti sui bilanci attualmente in chiusura.

In riferimento all'attività di revisione legale, si segnalano le novità intervenute nel quadro dei **principi di revisione** nazionali.

In relazione ai bilanci relativi all'esercizio 2015, trovano, infatti, applicazione per la prima volta i nuovi principi di revisione "ISA Italia", adottati con la determina della Ragioneria generale dello Stato 23 dicembre 2014 n. [100736](#).

L'applicazione dei nuovi principi di revisione determina, peraltro, alcune modifiche alla struttura e al contenuto della **Relazione di revisione** (si veda "[Dalla revisione dei bilanci 2015 nuova relazione prevista dagli ISA Italia](#)" del 23 febbraio 2016).

Ultimo aspetto da considerare è quello che attiene al deposito del bilancio in formato **XBRL**, alla luce del rilascio di una nuova versione della **tassonomia integrata**, che consente di superare alcune delle problematiche operative riscontrate nel corso della passata campagna bilanci.

Le richiamate novità sono oggetto di approfondita analisi nel quaderno Eutekne n. [127](#).

L'interpello per le società di comodo diventa facoltativo

Chi lo presenta, fermo restando il termine del 30 settembre, ha tempo fino al 20 marzo per la risposta in tempo utile per i versamenti del 18 luglio

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Cambiano, dopo molti anni, le modalità di disapplicazione della disciplina delle società di comodo, passando ad un regime che espressamente stabilisce la natura **facoltativa** dell'interpello; la mancata presentazione dell'istanza va però valutata attentamente alla luce delle indicazioni supplementari che devono essere fornite in dichiarazione, la cui omissione è punita mediante un regime sanzionatorio gravoso.

È quanto risulta dall'entrata in vigore, dal **1° gennaio 2016**, della riforma della disciplina degli interpelli operata dal DLgs. 24 settembre 2015 n. [156](#) che, seppur in mancanza di chiarimenti ufficiali, dovrebbe riguardare già il **periodo di imposta 2015** "solare", da dichiarare in UNICO 2016.

L'interpello in esame, in base al nuovo decreto, si colloca tra i c.d. "**interpelli probatori**" di cui all'[art. 11](#) comma 1 lett. b) dello Statuto del contribuente e si sostanzia in una richiesta di parere all'Amministrazione finanziaria, tesa ad ottenere una risposta circa la sussistenza delle situazioni oggettive che, ai sensi dell'[art. 30](#) comma 4-bis della L. 724/94, hanno reso impossibile il conseguimento dei c.d. ricavi presunti.

L'istanza è **facoltativa**, stante la possibilità, espressamente prevista anche dalle istruzioni di compilazione ai modelli UNICO 2016, di disapplicare la disciplina, seppur in assenza di interpello, qualora si ritengano sussistenti le predette situazioni oggettive.

A tale impostazione si affianca, tuttavia, la previsione di un ulteriore adempimento in dichiarazione.

I modelli UNICO 2016, in recepimento della novità, riportano, infatti, nell'ambito del prospetto del quadro RS relativo alle società non operative, le caselle "Imposta sul reddito-società non operativa" e "Imposta sul reddito-società in perdita sistematica" (righe RS116 di UNICO 2016 SC e RS11 di UNICO 2016 SP) in cui segnalare le alternative situazioni in cui versa la società.

Analoghe indicazioni vanno fornite ai fini IRAP e IVA, nelle rispettive caselle "IRAP" e "IVA", anche congiuntamente a quelle relative alle imposte sul reddito.

In sostanza, la società ha due strade alternative:

- presentare l'interpello e, se questo viene accolto, compilare le sopra indicate caselle con il **codice "1"**;
- non presentare l'interpello e disapplicare comunque la disciplina, se si ritiene che sussistano le condizioni: occorre, in questo caso, indicare il **codice "2"**.

In tale ultimo caso, è altresì prevista, a fronte della mancata indicazione del codice "2", l'irrogazione della sanzione amministrativa da **2.000 a 21.000 euro** ex [art. 8](#) comma 3-*quiquies* del DLgs. 471/97.

Analoga sanzione è irrogata se l'istanza viene presentata ma, avendo la società ricevuto risposta negativa, non viene indicato il **codice "3"**.

Sotto il profilo procedurale, occorre altresì prestare particolare attenzione ad alcune particolarità.

L'interpello deve, infatti, essere **preventivo**, a pena di inammissibilità. Nel nuovo contesto, il termine ultimo per l'invio dell'istanza è individuato nel termine per l'invio della dichiarazione in cui la disciplina trova applicazione, a nulla rilevando i tempi di risposta concessi all'Amministrazione finanziaria.

In proposito, va segnalato che il nuovo decreto fissa in **120 giorni** (anziché in 90) il termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria deve fornire una risposta, fatto salvo il principio del silenzio assenso.

L'istanza può essere spedita anche tramite PEC

L'istanza, da presentare alla **Direzione regionale** competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto istante, può essere spedita mediante mezzi alternativi (es. consegna a mano, plico raccomandato con avviso di ricevimento, PEC).

Da quanto fin qui illustrato, nel caso di invio tramite PEC, il **20 marzo** (120 giorni prima del 18 luglio, in quanto il 16 luglio cade di sabato) risulta il termine ultimo per ottenere una risposta in tempo "utile" per effettuare il versamento con la maggiorazione dello 0,4%.

La data è individuata sulla base di due considerazioni: in primo luogo, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 27 luglio 2012 n. [81](#) ha ritenuto corretto effettuare il calcolo a ritroso dal giorno lavorativo successivo al termine "legale" per l'adempimento che, nel caso di specie, cadeva di domenica; in secondo luogo, per le istanze presentate mediante PEC, in base a quanto sembra evincersi dal provvedimento del 4 gennaio 2016 n. [27](#), i 120 giorni dovrebbero computarsi dalla data della **ricevuta rilasciata** dal sistema PEC, ancorché gli Uffici siano chiusi (il 20 marzo cade di domenica).

Se, invece, si utilizzano mezzi diversi (consegna a mano o plico raccomandato) il termine verrebbe anticipato al venerdì precedente, ovvero il **18 marzo**.

Spirati tali termini, entro il **2 giugno 2016** (tramite PEC) o il **1° giugno 2016** (mezzi diversi) andrebbe presentata l'istanza per recepire la risposta nel modello UNICO 2016, da presentare entro il 30 settembre (soggetti "solari").

Nell'ipotesi in cui tali date non siano rispettate, la società avrebbe comunque tempo fino al 30 settembre

(soggetti "solari") per presentare l'istanza di interpello e adeguarsi alla risposta mediante successivo ravvedimento operoso qualora la risposta fornita risulti difforme dal comportamento adottato.

In merito al contenuto, si segnala che l'istanza deve recare, tra l'altro, l'indicazione della norma della quale si chiede la disapplicazione (art. 30 della L. 724/94 o [art. 2](#)

del DL 138/2011), del domicilio e dei recapiti **anche telematici** dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione e deve essere comunicata la risposta, oltre che l'indicazione che si tratta di interpello "probatorio".

Non sono sopravvenienze attive le liberalità percepite da imprese in crisi

Esclusi da tassazione i contributi incassati dalla data di apertura fino al ventiquattresimo mese successivo alla chiusura della procedura

/ Luca FORNERO

Il DL [18/2016](#) in materia di riforma delle banche di credito cooperativo contiene anche alcune disposizioni fiscali relative alle procedure di crisi.

In particolare, l'[art. 88](#) comma 3-*bis* del TUIR (inserito dall'[art. 14](#) del citato DL) stabilisce che **non** costituiscono sopravvenienze attive **imponibili**, in quanto escluse, i contributi percepiti a titolo di liberalità dai soggetti sottoposti alle procedure concorsuali previste:

- dal RD [267/42](#) (fallimento, concordato preventivo, accordi di ristrutturazione del debito e liquidazione coatta amministrativa);
- dal DLgs. [270/99](#) (amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi);
- dal DL [347/2003](#), conv. L. [39/2004](#) (amministrazione straordinaria speciale per le imprese di grandi dimensioni).

Tra le procedure previste dal RD [267/42](#), la relazione di accompagnamento al DL 18/2016 non cita i **piani** di risanamento **attestati** da un professionista qualificato. Andrebbe confermato che la mancata inclusione è dovuta solo a una dimenticanza e non alla volontà del legislatore di escludere tali piani dall'ambito applicativo della detassazione.

Per quanto concerne gli **enti creditizi**, l'esclusione da imposizione riguarda i soggetti sottoposti alle procedure di crisi previste:

- dall'[art. 20](#) del DLgs. 180/2015 (si tratta delle procedure attivabili nelle ipotesi di dissesto o di rischio di dissesto bancario, indicate dall'[art. 17](#) del medesimo DLgs. 180/2015);
- dall'[art. 70](#) e ss. del DLgs. 385/93, c.d. TUB (amministrazione straordinaria).

I contributi "agevolati" (esclusi da imposizione) sono esclusivamente quelli percepiti a titolo di **liberalità**, qualunque sia la fonte di provenienza, dalla data di apertura della procedura fino al ventiquattresimo mese successivo alla chiusura della stessa.

La relazione illustrativa al DL 18/2016 precisa che, per l'individuazione della **data** in cui l'impresa può considerarsi assoggettata alle procedure sopra evidenziate, risultano mutuabili le disposizioni dell'[art. 101](#) comma 5 secondo periodo del TUIR. A seconda della procedura, occorre quindi fare riferimento alla data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;

- del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- dell'iscrizione nel registro delle imprese del piano attestato di risanamento.

Vengono **esclusi** dal regime agevolato e sono, quindi, soggetti a imposizione secondo i criteri generali i contributi provenienti da:

- società controllate dall'impresa in crisi;
- società controllate dalla stessa società che controlla l'impresa in crisi (c.d. imprese sorelle).

Ai sensi dell'[art. 14](#) comma 2 del DL 18/2016, la suddetta irrilevanza fiscale interessa i contributi percepiti dal periodo d'imposta in corso al 16 febbraio 2016 (data di entrata del medesimo DL) e, dunque, **dal 2016** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Limitatamente ai contributi percepiti nel periodo d'imposta in corso al 16 febbraio 2016, la suddetta esclusione da imposizione non si applica immediatamente: pertanto, come ribadito dalla relazione di accompagnamento al DL 18/2016, in detto periodo opera la piena e integrale tassazione dei contributi stessi. L'esclusione da imposizione, invece, è riconosciuta mediante una **deduzione** dal reddito ripartita in cinque quote costanti, da effettuare nelle dichiarazioni dei redditi relative ai cinque periodi d'imposta successivi. Tuttavia, se i contributi percepiti nel 2016 non vengono assoggettati integralmente ad imposizione in detto periodo, ma in quote costanti in detto esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto (in applicazione dell'[art. 88](#) comma 3 lett. b) del TUIR), la relativa irrilevanza reddituale, secondo quanto sopra riportato, non opera.

Acconto IRES/IRPEF da ricalcolare

Infine, ai sensi dell'[art. 14](#) comma 3 del DL 18/2016, la determinazione dell'**acconto** dovuto per i periodi d'imposta per i quali è operata la deduzione di cui si è detto, è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni agevolative in commento.

Così, considerando l'acconto dovuto per il 2018, in caso di adozione del c.d. metodo storico, l'**IRES/IRPEF** relativa al 2017, base di commisurazione dell'acconto stesso, deve essere rideterminata come se le illustrate disposizioni agevolative non fossero state applicate.

Immobili assegnati ai soci da imprese di costruzione con detrazione dell'IVA

Il bonus IRPEF del 50% dell'IVA sarebbe fruibile in quanto l'art. 2 comma 2 n. 6 del DPR 633/72 equipara le assegnazioni ai soci alla cessione

/ Arianna ZENI

Il comma 56 dell'[art. 1](#) della legge di stabilità 2016 (L. 208/2015) prevede una nuova agevolazione per alcune operazioni immobiliari.

Si tratta, nello specifico, di una **detrazione dall'IRPEF del 50%** dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA:

- per l'acquisto effettuato entro il 31 dicembre 2016,
- di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B,
- cedute dalle imprese costruttrici.

Testualmente la norma dispone che "ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50 per cento dell'importo corrisposto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione all'**acquisto**, effettuato entro il 31 dicembre 2016, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse. La detrazione di cui al precedente periodo è pari al 50 per cento dell'imposta dovuta sul corrispettivo d'acquisto ed è ripartita in dieci quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi". Per l'operatività della detrazione in commento, condizione necessaria è l'addebito dell'**IVA in rivalsa** da parte del costruttore, sulla vendita dell'unità immobiliare. Non sono, dunque, ricompresi nell'ambito dell'agevolazione gli acquisti di immobili che sono ceduti dal costruttore dopo 5 anni dall'ultimazione dei lavori, per i quali lo stesso costruttore non ha optato per l'applicazione dell'IVA ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1 n. 8-bis del DPR 633/72.

In attesa che l'Amministrazione finanziaria fornisca gli opportuni chiarimenti in ordine al perimetro dell'agevolazione, un dubbio che può sorgere dalla lettura della norma riguarda la possibilità che la detrazione in commento possa essere fruita anche nel caso di **assegnazione di immobili ai soci** da parte delle **imprese di costruzione**. Si ricorda che per tali operazioni (che devono essere perfezionate entro il 30 settembre 2016), con l'art. 1 commi 115-120 della citata L. n. 208/2015, il legislatore ha riproposto delle disposizioni

agevolative *ad hoc* ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, oltre che per l'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale. Per quanto concerne l'IVA, tuttavia, se dovuta, deve essere assolta nei modi ordinari.

Tornando alla norma contenuta nel comma 56 in commento, si evidenzia che la stessa parla di "acquisto" eseguito dalle imprese di costruzioni e di "corrispettivo d'acquisto".

In considerazione del fatto che l'[art. 2](#) comma 2, n. 6) del DPR n. 633/72 ricomprende fra le **cessioni** di beni "le **assegnazioni ai soci** fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto (...)" e le equipara sostanzialmente alle cessioni di beni a titolo oneroso, si è dell'opinione che anche le assegnazioni e cessioni di immobili ai soci effettuate dalle imprese di costruzione possano fruire del beneficio fiscale introdotto dal comma 56 della legge di stabilità 2016. Tanto più che la definizione di "cessione di beni" che dà l'art. 2 del decreto IVA è simile alla nozione di vendita contenuta nell'[art. 1470](#) c.c.

A supporto della nostra tesi si evidenzia, inoltre, che la Corte di Giustizia, con la sentenza del 6 febbraio 2003, relativo alla causa [C-185/01](#), ha precisato che l'[art. 14](#) della Direttiva 2006/112/CE secondo cui "Costituisce «cessione di beni» il **trasferimento del potere** di disporre di un bene materiale come proprietario", va inteso nel senso che "la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se fosse proprietario".

Si attendono sul punto chiarimenti ufficiali

In conclusione, i **soci** delle sole imprese di costruzione ai quali sono stati assegnati degli immobili che hanno visto l'applicazione dell'IVA dovrebbero poter beneficiare della detrazione IRPEF del 50% dell'imposta sul valore aggiunto pagata. Sul punto, tuttavia, si attendono chiarimenti di fonte ufficiale.

Nulla la revoca del credito d'imposta senza contraddittorio

La Cassazione valorizza l'art. 6 dello Statuto del contribuente, che impone di comunicare ogni fatto cagionante la revoca di un beneficio

/ Alessandro BORGOGLIO

Gli atti di revoca del credito d'imposta sono nulli se l'Agenzia delle Entrate non comunica preventivamente al contribuente, concedendogli l'opportunità di replicare, le ragioni per cui verrà adottato il provvedimento di **revoca**. Occorre precisare che oggetto del contendere era il credito d'imposta per l'incremento occupazionale ex [art. 4](#) della L. 449/1997. Tuttavia, la pronuncia potrebbe avere **ripercussioni più ampie** del singolo ambito d'intervento.

Un contribuente aveva usufruito del predetto credito d'imposta, ma non aveva mantenuto i livelli occupazionali previsti dalla normativa, decadendo così dal beneficio. L'Agenzia delle Entrate, quindi, aveva emesso l'atto di revoca dell'agevolazione.

Bisogna ricordare che, ai sensi dell'[art. 8](#) del DM 311/1998, il Centro di Pescara doveva comunicare all'impresa l'avvio del procedimento di revoca, consentendole di fornire le proprie giustificazioni entro **quindici giorni** dalla data di ricevimento della comunicazione.

L'Agenzia delle Entrate, però, nulla aveva fatto.

La Suprema Corte ha richiamato la sua ampia giurisprudenza pregressa a favore dell'obbligatorietà del **contraddittorio** (*ex pluris*, Cass. nn. [26635/2009](#) e [18184/2013](#)), sino a giungere alla sentenza n. [19667/2014](#) delle Sezioni Unite, con cui è stata proclamata l'esistenza di un vero diritto al contraddittorio ("generalizzato", sebbene ciò sia stato negato dalla più recente sentenza n. [24823/2015](#) delle stesse Sezioni Unite, che hanno ridimensionato il *decisum* precedente, relegandolo allo stretto ambito del provvedimento di ipoteca esattoriale).

La sezione giudicante ha preso atto, poi, di talune perplessità manifestate dagli stessi giudici di legittimità (*cf.* Cass. n. [527/2015](#)) in relazione ai cosiddetti "controlli a tavolino", per i quali non esiste una disposizione che preveda l'obbligatorietà, per ogni tipologia di accertamento, del contraddittorio, evidenziando, però, che, nel caso di specie, si trattava di atto di revoca del credito d'imposta per cui l'art. 8 del DM 311/1998 prevede, seppur senza sanzione di **nullità**, l'obbligo di **trasmissione** al contribuente della comunicazione preventiva di avvio del procedimento di revoca.

In sostanza, si tratterebbe proprio di una di quelle ipotesi in cui è la stessa norma, benché di rango secondario, a prevedere l'obbligatorietà del contraddittorio, da avviare, appunto, con la predetta comunicazione di avvio del procedimento di revoca, e la cui omissione non può che comportare la **nullità** del successivo atto di re-

voca, atteso che tale contraddittorio deriva da fondamentali principi costituzionali.

Del resto, anche la più recente sentenza delle Sezioni Unite, già sopra ricordata, ha stabilito che non esiste, nel diritto nazionale, un generalizzato obbligo di contraddittorio, comportante **l'invalidità dell'atto**, conseguendone che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti sancito.

È evidente, alla luce di quanto sin qui riportato, che, nel caso di atto di revoca del credito d'imposta per l'incremento occupazionale ex art. 4 della L. 449/1997, l'Amministrazione finanziaria sia tenuta alla comunicazione preventiva e, quindi, all'**instaurazione del contraddittorio**, attesa la previsione in tal senso. Ma per gli atti di revoca di altri crediti d'imposta diversi da quello del caso di specie, laddove le relative norme non prevedano la comunicazione preventiva, possono valere comunque le stesse conclusioni (ad es., credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi ex [art. 18](#) DL 91/2014)?

È interessante quanto stabilito dalla Cassazione, laddove è stato sostanzialmente affermato che le conclusioni sopra raggiunte – ovvero l'obbligatorietà del contraddittorio nel caso di specie – sono giustificate oltre che dalla specifica norma di rango secondario già citata, anche dall'[art. 6](#), comma 2 dello Statuto del contribuente, che impone d'informare il contribuente "di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il **mancato riconoscimento** di un **credito** ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito".

Per la Suprema Corte, dunque, anche la disposizione statutaria costituirebbe (da sola) – per parafrasare le più recenti Sezioni Unite – una di quelle ipotesi, per le quali l'obbligo di contraddittorio risulta sancito. Si potrebbe concludere che, ogni volta in cui l'Agenzia delle Entrate debba revocare un credito d'imposta, essa sia tenuta a comunicare preventivamente al contribuente tale intenzione, al fine di consentirgli di replicare e di "evitare il mancato riconoscimento di un credito" e, insomma, di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale, a pena di nullità del successivo atto di revoca. Naturalmente, però, occorrerà attendere **conferme giurisprudenziali** circa tale ultimo assunto.

Nel licenziamento per giusta causa va valutato "in toto" l'elemento soggettivo

Il giudice, nel valutare la sussistenza o meno del fatto, deve indagare sia l'evento nella sua materialità, sia l'*animus* che lo ha ispirato

/ Paolo BERTI

Il Tribunale del lavoro di Torino, nella sentenza n. [2715/2016](#), è stato chiamato a pronunciarsi sull'illegittimità di un provvedimento di **licenziamento** per giusta causa intimato a un lavoratore il quale, impiegato nel ruolo di assistant store manager di una grande azienda del terziario, era stato accusato di avere gravemente contravvenuto ai canoni di comportamento previsti dal CCNL Commercio.

L'azienda, nel dettaglio, aveva contestato al lavoratore di non avere eseguito, il 30 giugno 2015, la doppia timbratura (in uscita e in ingresso) durante la pausa di cui aveva fruito dalle 13 alle 15,40 e, una volta scoperto, di avere forzato il sistema informatico per **regolarizzare ex post**, con la causale della pausa pranzo, l'uscita stessa. I fatti erano stati accertati da un ispettore aziendale, nel corso di una visita fatta a sorpresa presso il punto vendita ove operava il dipendente.

Il lavoratore, evidenziando l'**insussistenza** del fatto contestato, chiedeva l'annullamento del licenziamento con contestuale reintegra nel posto di lavoro, invocando in via subordinata la tutela risarcitoria (24 mensilità). L'azienda, a sua volta, resisteva eccependo il venir meno del vincolo fiduciario, a fronte di una condotta che aveva leso i canoni previsti dagli artt. 220 e 229 del CCNL citato.

Il Tribunale, nell'accogliere la domanda principale del lavoratore, ha ritenuto che gli eventi ascritti al dipendente, non contestati nella loro materialità, tuttavia non giustificassero il suo licenziamento.

Quanto al primo (la **mancata timbratura**) – ha argomentato il Tribunale – non rientrando nell'elenco delle condotte tipizzate dal CCNL come foriere del licenziamento, non può costituire motivo di giustificazione del recesso.

Quanto al secondo (**registrazione** informatica successiva), il Tribunale ha rilevato come l'art. 229 del CCNL contemplasse, fra i fatti meritevoli del licenziamento senza preavviso, la "irregolare, dolosa scritturazione o timbratura di schede di controllo delle presenze al lavoro...", una condotta cioè affatto diversa da quella posta in essere dal lavoratore in questione, il quale non aveva inteso alterare la realtà, ma semplicemente **regolarizzare** "informaticamente" ciò che era effettiva-

mente accaduto, vale a dire l'uscita per la pausa che, per negligenza, non era stata segnata con tempestività.

Peraltro – secondo l'ordinanza in commento – anche il superiore gerarchico del ricorrente si era assentato dal lavoro senza timbrare, ma l'azienda non lo aveva sanzionato, il che dimostra come essa stessa ritenesse la mancanza marginale.

Lettura di buon senso del concetto di "fatto insussistente"

Il fatto, dunque, è stato considerato **inesistente** dal giudice e il licenziamento è stato dichiarato illegittimo, con ordine di reintegrazione del lavoratore nel posto di lavoro *ex art. 18* della L. 300/70 e con il pagamento in suo favore delle retribuzioni maturate *medio tempore*, oltre il versamento dei contributi previdenziali.

Il Tribunale – con un ragionamento in linea con i recenti arresti della Suprema Corte (*cfr.* Cass. 13 ottobre 2015, n. [20540](#)) – ha fornito una lettura di buon senso e apprezzabile giuridicamente del concetto di "**fatto insussistente**" che, all'alba della c.d. riforma Fornero, tanti tormenti aveva sollevato negli addetti ai lavori.

L'**elemento soggettivo**, che connota l'azione addebitata al lavoratore, è dunque una tessera importante e ineludibile del puzzle costituito dalla giusta causa di licenziamento, di tal che il giudice, nel valutare la sussistenza o meno del "fatto", deve indagare sia l'evento nella sua materialità, sia l'*animus* che lo ha ispirato.

Se è possibile individuare un difetto nella pronuncia in commento, questo è da rinvenirsi nel fatto che il Tribunale ha considerato, quale parametro di legittimità del licenziamento, le sole condotte iscritte nel CCNL, dimenticando che il giudice può (e forse, deve!) **ampliare** l'orizzonte della propria valutazione ben oltre quello descritto dalla contrattazione collettiva.

Alla domanda se, di per sé, una mancata timbratura in ingresso e in uscita e una "**manipolazione**" (*absit iniuria verbis*) del sistema informatico di rilevazione delle presenze possano costituire giusta causa di licenziamento, il Tribunale non ha risposto: ma, forse, nessuno si è ricordato di porre al giudice tale quesito.

La società fallita e cancellata può “rivivere”

Il giudice del Registro può revocare la cancellazione di una società che aveva concluso il concordato fallimentare e distribuito il residuo ai soci

/ Maurizio MEOLI

Un interessante provvedimento del giudice del Registro delle imprese del Tribunale di Napoli – del [22 settembre 2015](#), ma solo recentemente edito – precisa come, in considerazione del **principio di tipicità** delle annotazioni iscrivibili nel Registro delle imprese, ed in virtù dello scopo del predetto Registro di assicurare le esigenze di certezza e sicurezza dei traffici per coloro che intendano intrattenere rapporti con imprenditori e società iscritte, deve ritenersi fondata la domanda di revoca dell'iscrizione della cancellazione di una società fallita effettuata al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dalla legge ovvero, nella specie, di una società fallita cancellata dal curatore dopo aver proceduto alla completa esecuzione del concordato fallimentare ed alla restituzione ai soci di beni residui già acquisiti alla massa fallimentare.

Quando un'iscrizione camerale sia avvenuta in mancanza dei presupposti legali, il giudice del Registro – su segnalazione dell'interessato, del Conservatore o di terzi – deve ordinarne con decreto la **cancellazione d'ufficio** (ex [art. 2191](#) c.c.), dopo aver sentito il titolare (o i titolari) della situazione giuridica iscritta e/o gli interessati, al fine di chiarire le ragioni dell'irregolarità ed eventualmente consentire le dovute rettifiche o regolarizzazioni.

La citata disposizione riguarda le ipotesi in cui si sia iscritto un fatto non vero o un atto per il quale la legge non preveda l'iscrizione o che sia stato iscritto nella sezione o nel Registro sbagliati. La cancellazione si caratterizza per operare retroattivamente, rimuovendo “ex tunc” gli effetti dell'iscrizione cancellata, salvi i diritti dei terzi di buona fede.

Come precisato dalle pronunce della Cassazione a Sezioni Unite nn. [6070](#), [6071](#) e [6072/2013](#), per superare la **presunzione di estinzione** di una società cancellata occorre la prova di un fatto dinamico ovvero che la società abbia, in realtà, continuato ad operare, e dunque ad esistere, nonostante l'avvenuta cancellazione. Solo in tal caso è possibile rimuovere la cancellazione della società (di persone o di capitali).

Qualora all'estinzione delle società, conseguente alla cancellazione dal Registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un **fenomeno di tipo successorio**, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, in quanto in caso contrario si sacrificerebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, e, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta

si trasferiscono ai soci in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, seppur azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi.

Come evidenziato, il giudice del Registro può attivarsi ex art. 2191 c.c. anche sulla base di una segnalazione esterna di soggetti interessati; e, alla luce di quanto osservato, quanto meno gli **ex soci** della società cancellata sono soggetti sicuramente interessati dagli effetti della decisione di revoca della cancellazione; e, quindi, una loro istanza è da prendere in esame.

A fronte di tutto ciò, rileva il combinato disposto degli [artt. 2188](#) e [2193](#) c.c. e dell'[art. 7](#) comma 2 lett. b) del DPR n. 581/1995, dal quale emerge il principio della **tipicità delle annotazioni**. A tale principio dovrebbe aggiungersi, “quale addentellato indispensabile”, quello della completezza delle iscrizioni ovvero della pubblicità di ogni mutamento o vicenda rilevante nella vita dell'impresa e tale da dover essere resa conoscibile ai terzi per la certezza dei traffici.

Orbene, nel caso della cancellazione di una società fallita dal Registro delle imprese, la formalità è prevista esclusivamente dall'[art. 118](#) comma 2 del RD 267/42 per le sole ipotesi di fallimento di una società chiuso ai sensi dell'art. 118 comma 1 nn. 3 e 4 (compiuta ripartizione finale dell'attivo e accertamento dell'impossibilità di utile prosecuzione della procedura).

La scelta di prevedere la cancellazione dell'ente da parte del curatore e l'iscrizione camerale dell'evento solo in queste due ipotesi deriva dal fatto che in entrambe, alla chiusura del fallimento, **non residua alcun bene** del patrimonio della fallita. La società, quindi, si trova nell'impossibilità di conseguire l'oggetto sociale e in una situazione liquidatoria; anzi, di più, ovvero in una liquidazione (concorsuale) già definita e conclusa.

Il legislatore, invece, non ha previsto l'iscrizione della cancellazione della società in ipotesi di chiusura del fallimento a seguito di **esecuzione di un concordato fallimentare**. E questo perché il piano concordatario potrebbe anche prescindere dalla cessione dei beni sociali ai creditori e, quindi, dall'azzeramento del patrimonio della società.

Ad ogni modo, manca la necessaria previsione (per la tipicità delle iscrizioni) di un atto (la cancellazione) da iscrivere.

L'esigenza di assicurare ai terzi la conoscibilità delle vicende della fallita, peraltro, è comunque assicurata dalla annotazione camerale del decreto di chiusura del fallimento per avvenuta esecuzione di un concordato.

La mancata dizione "associazione sportiva dilettantistica" è solo formale

È lo svolgimento di fatto dell'attività dilettantistica a determinare l'insufficienza del rilievo

/ Giovambattista PALUMBO

La Commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza n. [157/29/16](#) del 2 febbraio, ha chiarito alcuni aspetti interessanti in tema di presupposti per la spettanza del regime agevolativo per **associazioni sportive dilettantistiche**. Nel caso di specie la contestazione formulata dall'ufficio atteneva la mancanza degli elementi previsti per l'associazionismo sportivo al fine dell'applicazione del regime agevolato previsto dalla legge n. [398/91](#), visto il mancato inserimento, nella denominazione della società, della dizione "associazione sportiva dilettantistica".

L'Associazione contestava che tale mancanza formale potesse inficiare il suo status e, in via subordinata, osservava comunque che l'IVA dovuta doveva essere diminuita delle fatture passive non reperite in contabilità a causa di un furto subito e regolarmente denunciato. L'Amministrazione ribadiva in giudizio l'**assenza dei requisiti** per la concessione del regime agevolato, il mancato assolvimento degli obblighi di documentazione contabile e la presenza di fatturazioni per operazioni inesistenti, sia per i clienti che per i fornitori.

La C.T. Prov. di Firenze accoglieva solo parzialmente il ricorso, con particolare **riferimento alla detraibilità** al 50% delle spese di pubblicità.

L'Amministrazione presentava appello e ribadiva l'**inapplicabilità delle agevolazioni** tributarie previste per le associazioni sportive dilettantistiche, anche considerata la mancata predisposizione di alcun rendiconto economico finanziario, come invece previsto dall'[art. 148](#), comma 8, lett. d) del TUIR. Né, peraltro, evidenziava l'Agenzia, la parte contribuente aveva fornito una documentazione idonea ad attestare la realizzazione di proventi esclusi dal reddito imponibile, anche considerato quanto affermato dalla giurisprudenza sulla necessaria prova dei presupposti di fatto che legittimano la relativa esenzione, ai sensi dell'[art. 2697](#) c.c. La circostanza poi che i rendiconti ufficiali erano stati oggetto di furto non costituiva elemento idoneo ad esimere la parte contribuente dall'obbligo di ricostruire la contabilità ed i registri, o ad invertire l'onere della prova circa la sussistenza del diritto ad usufruire del regime agevolato.

E, infine, l'Amministrazione sottolineava come, anche nel caso di riconoscimento dell'attività di associazione sportiva dilettantistica, la **detrazione forfettizzata dell'IVA**, ai sensi dell'[art. 74](#), comma 6 del DPR n. 633/1972, non poteva spettare per l'emissione di fatture per operazioni parzialmente inesistenti.

Secondo i giudici di secondo grado, tuttavia, l'appello era infondato.

La C.T. Prov. aveva infatti correttamente rilevato che l'associazione era stata iscritta alla FIGC ed era affiliata al CONI. Tali iscrizioni avevano peraltro richiesto la **verifica dei presupposti** legittimanti l'inserimento nei relativi albi, né l'Ufficio aveva eccepito la loro invalidità. La mera mancanza formale della dizione di associazione sportiva dilettantistica non legittimava del resto l'avviso di accertamento. Lo svolgimento di fatto dell'attività dilettantistica determinava infatti l'insufficienza del rilievo formale.

Infine, i giudici di merito rilevavano come la contribuente, ad eccezione della documentazione non producibile in quanto sottratta per furto, aveva comunque presentato documentazione avvalorante la propria attività dilettantistica, laddove, ai sensi di quanto previsto dalla circolare n. [9](#) del 24 aprile 2013, "la mancata redazione del rendiconto non determina, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di **esclusione dall'IRES** per i proventi realizzati e non rilevati nel rendiconto, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile".

Anche il libro dei soci o dei verbali possono confermarne la natura

In conclusione, pur non essendo in dubbio che il rendiconto economico finanziario rappresenti uno **strumento di trasparenza** e di controllo della gestione economica e finanziaria dell'associazione, da cui poter desumere, non soltanto il risultato economico dell'anno, ma anche la corretta destinazione degli utili di esercizio, ovvero le modalità di copertura delle eventuali perdite, tuttavia, la presenza della rimanente documentazione (il libro dei verbali delle assemblee, il libro dei soci, il prospetto dei corrispettivi e proventi conseguiti nell'attività) può senz'altro contribuire, laddove correttamente compilata, alla conferma dell'effettiva natura dell'associazione.

I controlli riguarderanno, quindi, in questi casi, sia l'aspetto formale, ovvero la contabilità e la documentazione prodotta, che l'**aspetto sostanziale**, ovvero il controllo dell'effettiva sussistenza delle condizioni previste dalla normativa vigente per l'applicazione del regime agevolato.