

Edizione di giovedì 14 marzo 2019

IVA

Senza immissione in libera pratica la merce resta extra-unionale

di Marco Peirolo

BILANCIO

Sovvenzioni, contributi e vantaggi economici in Nota integrativa - III° parte

di Augusto Gilioli, Sandro Cerato

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le nuove frontiere degli scambi post Brexit

di Angelo Ginex

AGEVOLAZIONI

Credito R&S e costi per la realizzazione di brevetti

di Debora Reverberi

ACCERTAMENTO

Incassi del ristorante: le presunzioni da caffettometro

di Marco Bargagli

IVA

Senza immissione in libera pratica la merce resta extra-unionale

di Marco Peirolo

La posizione doganale di **“merci unionali”** è riconosciuta solo alle **merci che siano state oggetto delle procedure per l'immissione in libera pratica** nel territorio doganale dell'Unione.

Ne discende che le **Autorità doganali** possono presumere che le merci siano state **introdotte irregolarmente** nel territorio dell'Unione se l'importatore **non è in grado di dimostrare** il regolare espletamento delle **formalità in dogana**. In tal caso, sorge sia l'**obbligazione doganale all'importazione**, sia l'**obbligo di assolvere l'Iva all'importazione**.

Con questa conclusione, resa nella sentenza di cui alla [**causa C-643/17**](#) del 7 marzo 2019 (*Suez II Water Technologies & Solutions Portugal Unipessoal*), la Corte di giustizia ha fornito la propria interpretazione dell'**articolo 313** [**Regolamento CEE 2454/1993**](#) (Regolamento di applicazione del Codice doganale comunitario), che, al par. 1, dispone che *“tutte le merci che si trovano sul territorio doganale della Comunità sono considerate merci comunitarie, tranne quando si accerti che non hanno posizione comunitaria”*.

La norma prosegue, al **par. 2**, stabilendo che **non si considerano merci comunitarie**, salvo che la loro posizione comunitaria venga debitamente accertata:

- le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità, sottoposte, fin dalla loro introduzione, a **vigilanza doganale**;
- le merci che si trovano in **custodia temporanea**, oppure in una zona franca o in un deposito franco;
- le merci vincolate ad un **regime sospensivo**.

Nella fattispecie in esame, l'importatore **non è stato in grado di esibire la documentazione** relativa all'espletamento delle **formalità relative all'immissione in libera pratica** delle merci di **provenienza extra-comunitaria**, sicché le Autorità doganali – alla luce del citato **articolo 313, par. 2, del Regolamento di applicazione** – hanno ritenuto che le medesime non potessero considerarsi come merci comunitarie, con la conseguenza che la loro **irregolare introduzione** nel territorio comunitario comporta la **nascita dell'obbligazione doganale all'importazione**, ai sensi dell'**articolo 202, par. 1 e 2, del Codice doganale**, e del contestuale **obbligo di assolvere l'Iva all'importazione**, ex [**articolo 71, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE**](#).

L'intervento della Corte è diretto a stabilire la portata della **presunzione generale** prevista dal **par. 1 dell'articolo 313** in rapporto alle **eccezioni** di cui al successivo **par. 2** dello stesso **articolo 313**.

Nel caso di specie, assume rilevanza l'analisi dell'ambito applicativo della deroga relativa alle merci introdotte nel territorio comunitario che siano sottoposte, fin dalla loro introduzione, a **vigilanza doganale**.

La vigilanza, definita dal **Regolamento CEE 2913/1992** (Codice doganale comunitario), si protrae per tutto il tempo necessario per determinare la posizione doganale delle **merci non comunitarie**, oppure finché le stesse non siano introdotte in una zona franca o in un deposito franco, ovvero fino a quando non vengano **riesportate** o **distrutte**.

La giurisprudenza della Corte europea ha evidenziato che le merci non comunitarie sono soggette a vigilanza a partire dalla loro introduzione nel territorio dell'Unione **anche se avvenuta irregolarmente**, nel senso indicato dall'**articolo 202, par. 1, del Codice doganale**, vale a dire senza presentare le merci in dogana, cosicché le Autorità non sono state informate dell'avvenuta introduzione e, quindi, non sono stati adempiuti gli **obblighi di deposito** di una **dichiarazione sommaria** o di presentazione della **dichiarazione doganale**, indispensabile per assegnare alle merci in oggetto una destinazione doganale (**causa C-195/03** del 3 marzo 2005, *Papimedov e a. e causa C-459/07* del 2 aprile 2009, *Elshani*).

Le considerazioni esposte hanno indotto i giudici dell'Unione ad affermare che **“qualsiasi società che (...) detenga all'interno dei suoi locali, ubicati nel territorio doganale dell'Unione, talune merci acquistate da società stabilite in paesi terzi, deve, in quanto persona interessata alle pertinenti operazioni effettuate nell'ambito degli scambi di merci (...) poter dimostrare che dette merci sono state presentate ad un ufficio doganale dell'Unione e che una dichiarazione sommaria è stata effettuata a detto ufficio doganale oppure che le formalità necessarie per assegnare alle merci in questione una destinazione doganale sono state compiute. Qualora detti obblighi non siano stati rispettati, si deve considerare che ha avuto luogo un'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione»**, ai sensi dell'**articolo 202, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale**”.

Nella fattispecie oggetto di controversia, spettava, pertanto, all'importatore fornire la **prova della posizione doganale** delle merci in questione. Non essendo stata dimostrato lo *status* comunitario delle merci, le Autorità doganali hanno legittimamente ritenuto che le stesse fossero state **irregolarmente introdotte** nel territorio comunitario, con la conseguente e contestuale insorgenza dell'**obbligazione doganale** all'importazione e dell'obbligo di assolvere **l'Iva all'importazione**.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

BILANCIO

Sovvenzioni, contributi e vantaggi economici in Nota integrativa - III° parte

di Augusto Gilioli, Sandro Cerato

Come anticipato nel [precedente contributo](#), la **L. 124/2017** introduce per le imprese l'obbligo di dare pubblicità in nota integrativa di: **"sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere"** ricevuti da pubbliche amministrazioni e/o da società direttamente o indirettamente controllate dalle stesse.

Nel **presente contributo** affrontiamo nel dettaglio **le informazioni che, sulla base della norma e dei pochi chiarimenti fino ad ora forniti, devono essere esplicitate in nota integrativa**.

Le informazioni da fornire

Sulla base delle indicazioni fornite dal **Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali**, le imprese dovranno esporre in **nota integrativa**, preferibilmente in **forma schematica** e di **immediata comprensibilità**, i seguenti elementi:

1. *denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente*;
2. *denominazione e codice fiscale del soggetto erogante*;
3. **somma incassata** (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);
4. **data di incasso**;
5. **causale** (ovvero una breve descrizione del tipo di vantaggio/titolo alla base dell'erogazione ricevuta).

Le informazioni di cui al primo punto devono essere fornite **solo dai soggetti erogatori** e non, per ovvi motivi, dai soggetti che hanno ricevuto le erogazioni.

Secondo **Assonime (circolare n. 5 del 22 febbraio 2019)** tali informazioni devono essere inserite in una sezione distinta della nota integrativa, chiaramente identificabile mediante un riferimento alla **L. 127/2017**. La sezione dovrebbe ospitare le **erogazioni ricevute** nel corso dell'anno cui si riferisce il bilancio (**criterio di cassa**). Sempre ad avviso di Assonime, tenendo conto che le voci di bilancio sono iscritte secondo il **criterio della competenza economica**, sarebbe possibile esporre i dati utilizzando il citato criterio di competenza, avendo cura di esplicitare in **nota integrativa** tale informazione.

La soglia dei 10.000 euro

Al fine di evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti, l'[articolo 1, comma 127, L. 124/2017](#), prevede che **l'obbligo di pubblicazione non sussista** ove *“l'importo delle sovvenzioni, dei contributi, degli incarichi retribuiti e comunque dei vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dal soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato.”*

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con la [circolare n. 2 del 11 gennaio 2019](#), ha chiarito che detto limite va *“inteso in senso cumulativo, si riferisca cioè al totale dei vantaggi pubblici ricevuti e non alla singola erogazione. Conseguenzialmente, l'obbligo di informazione scatta allorquando il totale dei vantaggi economici ricevuti sia pari o superiore ad € 10.000, con la conseguenza che andranno pubblicati gli elementi informativi relativi a tutte le voci che, nel periodo di riferimento, hanno concorso al raggiungimento o al superamento di tale limite, quantunque il valore della singola erogazione sia inferiore ad € 10.000”*.

Secondo **Assonime** la **soglia dei 10.000,00 euro andrebbe calcolata con riferimento alle erogazioni ricevute** *“da un medesimo soggetto erogante nel periodo di riferimento, sia che il beneficio sia stato erogato con un unico atto sia che l'erogazione sia avvenuta con una pluralità di atti”*.

Questa interpretazione consentirebbe alle imprese di evitare la pubblicazione di una miriade di contributi, di importo anche irrisorio. In mancanza di conferme ufficiali, ed in considerazione delle pesanti sanzioni previste in caso di non corretta ottemperanza dell'obbligo pubblicitario, **sarebbe opportuno che le imprese procedessero ad uniformarsi alle più restrittive indicazioni fornite dal Ministero**.

In merito alla **decorrenza del nuovo obbligo informativo**, Il Consiglio di Stato, interpellato al riguardo, ha chiarito che il **primo bilancio interessato dal nuovo obbligo è quello relativo all'anno 2018**. Nella citata circolare, **Assonime consiglia prudenzialmente** per le società che chiudono l'esercizio in **data anteriore al 31.12.2018**, di indicare comunque in nota integrativa le erogazioni ricevute nei primi mesi del 2018.

Secondo una parte della dottrina che ad oggi si è pronunciata in relazione alla questione in esame, **il nuovo obbligo pubblicitario potrebbe rientrare tra le circostanze che giustificherebbero il rinvio dei termini per l'approvazione del bilancio d'esercizio 2018**. Senza entrare troppo nel merito della validità di questa tesi, si evidenzia che, anche qualora vi si volesse aderire, sarebbe opportuno fare una valutazione sull'**entità delle informazioni da fornire in nota integrativa**, in quanto **difficilmente** si potrà efficacemente giustificare il **rinvio dei termini** di approvazione del bilancio in presenza di **erogazioni minime o addirittura inesistenti**. È appena il caso di ricordare, infine, che la possibilità di **approvare il bilancio oltre il normale termine di 120 giorni** deve essere esplicitamente prevista dallo statuto, ai sensi del secondo comma dell'[articolo 2364 cod. civ.](#).

Seminario di specializzazione

**LA REDAZIONE DEL BILANCIO SECONDO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI
IFRS – CONFRONTO CON IN NUOVI OIC ED ESEMPLIFICAZIONI PRATICHE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le nuove frontiere degli scambi post Brexit

di Angelo Ginex

Come ormai noto, il **29 marzo 2019** si concluderà la fase inedita della *Brexit*, approvata dal Consiglio europeo straordinario il 25 novembre scorso, in conseguenza alla **bocciatura della House of Commons** britannica dell'accordo di recesso contemplante un regime transitorio fino al 31 dicembre 2020.

È per questo motivo che allo scoccare della mezzanotte del **30 marzo 2019** l'Unione europea entrerà di fatto in un nuovo ciclo vitale, al quale occorre essere pronti per non trovarsi impreparati.

L'Agenzia delle Dogane, pertanto, nella **nota del 26 febbraio 2019** ha sintetizzato le maggiori **novità** in entrata, distinguendo tra **fiscalità indiretta** e **disposizioni doganali**.

In particolare, per quanto concerne l'**Iva**, le **cessioni** e gli **acquisti da e verso il Regno Unito** costituiranno rispettivamente **esportazioni e importazioni**, con la conseguenza che non si potrà più applicare la disciplina speciale del **D.L. 331/1993**, ma occorrerà far riferimento alle disposizioni di cui al [**Regolamento \(UE\) 952/2013 \(CDU\)**](#).

Particolare attenzione occorre prestare, tuttavia, alle **operazioni** effettuate **a cavallo** tra il **29 e il 30 marzo 2019**.

Infatti, gli **acquisti** effettuati da un soggetto Iva nazionale saranno da considerarsi **importazioni** e pertanto l'**Iva** sarà dovuta in dogana.

Le **cessioni** effettuate a un soggetto stabilito nel Regno Unito, invece, resteranno **non imponibili**, sebbene a titolo diverso, ma l'operatore economico nazionale dovrà provare l'effettiva uscita dei beni dal territorio europeo.

Applicandosi la **disciplina doganale**, dunque, verranno modificati anche gli **adempimenti** a carico degli **operatori economici europei**, i quali sono essenzialmente compendiabili in:

- rilascio di un **codice EORI** per intrattenere scambi commerciali col Regno Unito **dopo il recesso**;
- presentazione di una **dichiarazione doganale di importazione/esportazione** all'Ufficio delle Dogane da parte di coloro che vogliono importare/esportare merci da/verso il Regno Unito;
- possibilità di **stoccare merci** provenienti dal Regno Unito **in depositi doganali** senza

- essere soggetti a dazi, **ex articolo 237 CDU**;
- obbligo di richiedere **nuove decisioni IVO** presso le autorità doganali degli altri Stati UE, non essendo più valide quelle già emesse nell'UE, a partire dalla data del recesso;
 - necessità di richiedere le **autorizzazioni alla garanzia globale** per il pagamento dei dazi all'importazione o per assegnare le merci ad un regime sospensivo, allorquando esse entrino nel territorio europeo, da parte di chi voglia continuare a commerciare con il Regno Unito;
 - necessità di **aggiornare le polizze** prestate da enti stabiliti nel Regno Unito per le obbligazioni sorte o che potranno sorgere ai sensi del CDU mediante presentazione di un'appendice di modifica, in seguito alla cessazione della libera prestazione di servizi verso detto Stato.

A questi si aggiungono, poi, **altri profili di novità**, quali:

- l'applicazione del **regime di transito comune**, da parte del Regno Unito, a partire dall'1.4.2019, in conseguenza della sua adesione alla **Convenzione Transito Comune**;
- **invalidità** nel territorio europeo delle **autorizzazioni doganali alle procedure speciali** rilasciate dalle Autorità doganali inglesi;
- applicazione del **Regolamento (CEE) 2658/1987** per l'**identificazione** e la **classificazione** delle **merci inglesi** introdotte nel territorio europeo;
- **invalidità** nel territorio unionale delle **decisioni ITV** rilasciate dalle Autorità inglesi;
- impossibilità di attribuire **origine preferenziale** alle merci provenienti dal Regno Unito, in assenza di uno specifico accordo UE/Regno Unito, dal quale si originerebbe l'**estinzione** della figura di **"esportatore autorizzato"** e di **"esportatore registrato"**;
- invalidità nel territorio unionale delle **autorizzazioni** concesse dalle Autorità inglesi agli **esportatori** e ai **rispeditori**;
- invalidità nel territorio europeo delle **registrazioni** degli esportatori e dei rispeditori al **sistema REX** effettuate da parte delle Autorità inglesi;
- invalidità nel territorio UE delle **autorizzazioni AEO** rilasciate dalle Autorità inglesi dopo il 30 marzo 2019, sebbene sia **auspicabile** la stipula di un **accordo di mutuo riconoscimento** (cd. *Mutual Recognition Agreement*) degli **AEO europei e anglosassoni**;
- esclusione del riconoscimento delle decisioni emesse per la **tutela doganale dei diritti di proprietà intellettuale** (cd. **AFA**) nel territorio del Regno Unito;
- invalidità delle **autorizzazioni relative alla garanzia** richiesta dagli **articoli 89 ss. CDU** per le obbligazioni doganali sorte a seguito di *Hard Brexit*.

Da ultimo, in forza del recesso del Regno Unito, **cesserà anche la libera circolazione delle merci** che oggi consente ai viaggiatori di portare con sé beni di valore illimitato senza espletare le formalità doganali.

I **viaggiatori in entrata**, dunque, saranno soggetti a **vigilanza** e al **pagamento dei diritti doganali**, potendo beneficiare, comunque, delle **franchigie** previste dagli **articoli 41 Regolamento (CE) 1186/2009** e **2 D.M. 32/2009**.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Credito R&S e costi per la realizzazione di brevetti

di Debora Reverberi

I costi per la realizzazione dei brevetti devono essere considerati, ai fini del credito d'imposta R&S, in base al criterio di competenza fiscale sancito dall'[articolo 109 Tuir](#), indipendentemente dal trattamento contabile e in proporzione all'impiego effettivo del brevetto nello svolgimento di attività di R&S: questo il principio generale affermato dall'Agenzia delle entrate nella [risposta all'istanza di interpello n. 73 di ieri, 13.03.2019](#).

L'istante è una società manifatturiera esercente attività di produzione, in proprio o presso terzi, di elettrodomestici, in particolare affettatrici, tramite lo sviluppo, la progettazione, la registrazione e lo sfruttamento di brevetti.

La società ha dichiarato di aver svolto negli anni dal 2012 al 2017 attività di R&S finalizzata alla progettazione, allo sviluppo e all'industrializzazione dei brevetti necessari alla realizzazione di un prodotto elettrodomestico innovativo, sostenendone costi ammissibili ai sensi dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#).

I costi eleggibili al **credito d'imposta R&S**, secondo l'istante, riguardano lo svolgimento delle seguenti **attività**:

- **verifiche e registrazioni di marchi,**
- **verifiche e registrazioni di brevetti,**
- studio del *concept* del prodotto,
- progettazione del prodotto,
- ingegnerizzazione del prodotto,
- realizzazione di prototipi,
- test.

Nei periodi d'imposta 2015 – 2017 la società non ha provveduto a quantificare il credito R&S, ritenendo che i costi ammissibili al credito d'imposta R&S debbano considerarsi integralmente sostenuti nel 2018, anno di ultimazione della fase progettuale e di conseguimento del brevetto.

La **soluzione interpretativa** prospettata dall'istante prevede dunque il **calcolo del credito R&S 2018 sull'ammontare complessivo dei costi ammissibili sostenuti nel periodo 2012-2017**, con media fissa del triennio 2012-2014 pari a zero.

L'interpellante ha inoltre evidenziato il trattamento contabile riservato ai costi imputati alla

R&S: capitalizzazione con avvio del processo di ammortamento nel periodo d'imposta di conseguimento del brevetto.

L'interpello affronta dunque il tema del periodo di corretta imputazione degli investimenti in R&S in caso di oneri capitalizzati, con particolare focus sui costi eleggibili all'interno delle privative industriali di cui all'[articolo 3, comma 6, lett. d\), D.L. 145/2013](#).

L'Agenzia delle entrate, nella [risposta all'interpello](#), ha fornito chiarimenti nello specifico per quanto riguarda:

- **il criterio di corretta imputazione degli investimenti ai fini della quantificazione del credito R&S;**
- **l'identificazione delle spese ammissibili in caso di brevetti, marchi e realizzazione di prototipi.**

L'imputazione degli investimenti in R&S ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione avviene secondo il criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, di competenza fiscale previsto dall'[articolo 109 Tuir](#): lo stesso D.M. 27.05.2015 e la [circolare Ade 5/E/2016](#) lo stabiliscono.

Ciò significa che in base al criterio di imputazione temporale **anche i costi capitalizzati, indipendentemente dall'assoggettamento al processo di ammortamento, concorrono alla determinazione del credito d'imposta spettante nei singoli periodi agevolati.**

Il criterio di competenza fiscale, **nel caso di prestazioni di servizi, comporta inoltre l'imputazione delle spese al periodo in cui le prestazioni sono ultimate.**

Nel caso in esame ne deriva:

- **l'imputazione dei costi sostenuti relativi a prestazioni ultimate nel triennio 2012-2014, indipendentemente dalla capitalizzazione e avvio del processo di ammortamento nel 2018, alla media che costituisce base di calcolo del credito d'imposta R&S;**
- **la concorrenza dei soli costi sostenuti relativamente a prestazioni ultimate nel 2018 al calcolo della spesa incrementale per il credito R&S 2018.**

Per quanto concerne infine **l'identificazione delle spese ammissibili:**

- **i costi del brevetto rilevano in misura proporzionale all'impiego nello svolgimento di attività di R&S;**
- **i costi per marchi non rilevano né ai fini delle spese agevolabili, né ai fini della media triennale, in ottemperanza al criterio di omogeneità dei valori;**
- **le spese di realizzazione dei prototipi non rientrano nell'elenco tassativo delle spese ammissibili dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#) fino al periodo in corso al**

31.12.2018.

Si rammenta infatti che **i marchi sono segni distintivi di prodotti o servizi** realizzati o distribuiti da un'impresa, rispetto a quelli delle altre aziende, **privi del requisito di invenzione industriale** che caratterizza le privative industriali, come richiamato dall'[articolo 3, comma 6, lett. d\), D.L. 145/2013](#) ed esplicitato nella [circolare AdE 13/E/2017](#).

Le spese sostenute per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S anche **per la realizzazione di prototipi o impianti pilota sono ammissibili dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018, con l'aliquota ridotta del 25%**, come previsto dalla **L. 145/2018** (c.d. Legge di Bilancio 2019): si tratta della nuova **lett. d-bis**) dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#).



Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Incassi del ristorante: le presunzioni da caffettometro

di Marco Bargagli

Come noto, il nostro **ordinamento giuridico** contiene **specifiche disposizioni** che, al ricorrere di **determinati presupposti**, possono far scattare particolari **“presunzioni legali relative”** sulle quali fondare **l'accertamento di un maggior reddito imponibile**.

La prima fattispecie che andiamo ad analizzare riguarda il c.d. **“accertamento analitico-induttivo”**: in questo caso l'Amministrazione finanziaria raccoglie un preciso **“quadro indiziario”** e, successivamente, sulla base di **“presunzioni semplici”** connotate dai **requisiti di gravità, precisione e concordanza**, deduce che il contribuente abbia conseguito una **maggiore base imponibile da sottoporre a tassazione**.

Sul punto, ai sensi dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), l'ufficio procede alla **rettifica del reddito d'impresa delle persone fisiche** se l'incompletezza, la **falsità** o l'inesattezza degli **elementi indicati nella dichiarazione** e nei **relativi allegati** risulta dall'**ispezione delle scritture contabili** o da **altre verifiche** ovvero dal **controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili** sulla **scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa**, nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio.

I **dati ed elementi**, acquisibili **esternamente al regolare impianto contabile del contribuente** e utilizzati ai fini della **ricostruzione di singole componenti**, possono consistere sia in **prove dirette, materiali o documentali**, sia in **elementi indiziari o ragionamenti presuntivi o logico-deduttivi** che, però, devono essere **gravi, precisi e concordanti**, quindi particolarmente **consistenti e connotati di una forte valenza dimostrativa o sintomatica** (**Manuale operativo 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 1 *“Le metodologie di controllo basate su prove presuntive: il riscontro indiretto – presuntivo”*, pag. 6).

Di contro, l'accertamento **induttivo “puro”** è disciplinato dall'[articolo 39, comma 2, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), in base al quale l'ufficio delle imposte **determina il reddito d'impresa** sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con **facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili** e di avvalersi anche di **“presunzioni semplicissime”** prive dei **citati requisiti a forte valenza sintomatica** che, come detto, caratterizzano le presunzioni semplici.

In questo caso, infatti, **l'accertamento fiscale** è fondato sulla base di mere **“presunzioni semplicissime”** non necessariamente **gravi, precise e concordanti**, in quanto la contabilità del contribuente è **totalmente inattendibile**.

Come indicato nella citata [**circolare 1/2018**](#), nel **metodo induttivo puro**, proprio perché le **scritture contabili non esistono o se esistenti sono inattendibili**, ovvero perché le **relative risultanze non sono state correttamente dichiarate al Fisco**, gli eventuali **elementi di natura indiziaria** possono anche, alla prova dei fatti, **risultare di minore spessore dimostrativo**.

Delineato l'assetto normativo di riferimento, giova ricordare che nell'ambito dell'**accertamento analitico-induttivo**, l'ufficio può utilizzare **parametri empirici e indicatori di capacità contributiva** quali, ad esempio:

- il **tovagliometro**, ossia il **numero di tovaglie** spedite in lavanderia che possono riflettere il **numero dei tavoli preparati** per i clienti;
- il **consumo di farina all'interno di un panificio**;
- la quantità di **caffè utilizzato all'interno di un bar**;
- il **consumo di bottiglie di acqua minerale** consumate dai clienti di un ristorante o di un bar;
- il consumo di un determinato **numero di scatole per la pizza da asporto**.

Sul punto la **CTR Emilia Romagna**, con la **sentenza n. 2553/14/18 del 29.10.2018**, ha accolto il ricorso presentato da un contribuente contro l'avviso di accertamento basato sul **consumo di caffè** e di altri **generi di consumo**, nell'ambito di **un'attività di ristorazione con somministrazione**.

La verifica fiscale comportava la **constatazione di specifici rilievi** nei confronti del soggetto passivo ispezionato derivanti dall'esame della **documentazione contabile e dalle interrogazioni effettuate dalle banche dati in utilizzo all'ufficio**, che evidenziavano **gravi incongruenze** e una **condotta antieconomica nella gestione societaria**.

Veniva quindi operata la **rideterminazione dei ricavi su base induttiva**, attraverso l'esame del numero di **tovaglioli utilizzati**, il **consumo del caffè**, il numero di **contenitori delle pizze** da asporto.

Il giudice di merito ha **accolto la difesa del contribuente**, tenuto conto che:

- per il caffè, il **dato numerico di 7 grammi per tazzina** è apparso **inadeguato** e inoltre non si è tenuto conto del **consumo gratuito dei dipendenti e dei soci**;
- per il **numero di tovaglioli** e i **contenitori per pizza**, l'Agenzia delle entrate non ha tenuto conto dello **"sfrido"** relativo al parametro utilizzato, indicato nel **5% per i tovaglioli e nullo** per i contenitori delle **pizze da asporto**.

Infine, con riguardo alla **gestione anti-economica contestata da parte dei verificatori**, i costi eccessivi sostenuti dall'impresa per il rilancio dell'attività, **non sono stati seguiti da adeguati ricavi**, tanto che la società è stata **dichiarata fallita con sentenza del Tribunale**.

Tale evenienza, a parere dei **giudici del gravame**, **conferma la versione fornita dal contribuente**

riferita ad un periodo di **grave difficoltà economica**, seguita a **scelte imprenditoriali errate**.

Seminario di specializzazione

LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)