

Edizione di giovedì 2 Marzo 2023

CASI OPERATIVI

Assenza di territorialità per la cessione di beni prodotti in Cina e venduti direttamente all'estero

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTI

Attivo il nuovo portale Enea

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Permute Iva: dal rilievo a Facebook partirà un terremoto?

di **Roberto Curcu**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sopravvenienze attive da esdebitazione e posizioni fiscali soggettive riportabili

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**

ACCERTAMENTO

Costi indeducibili e presunzione di distribuzione da parte di società a ristretta base sociale

di **Stefano Rossetti**

CASI OPERATIVI

Assenza di territorialità per la cessione di beni prodotti in Cina e venduti direttamente all'estero

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Alfa Srl procede alla creazione, ideazione e produzione di giochi da tavolo e/o giochi informatici.

La produzione di questi giochi è interamente realizzata presso stabilimenti in Cina mentre la creazione e lo sviluppo avviene presso gli studi di Milano.

Per la creazione di alcuni di questi giochi da tavolo, visto l'entità dei costi, la società si finanzia mediante una raccolta fondi presso privati (crowdfunding).

Questo primo passaggio di denaro si considera come operazione esclusa ex articolo 2, D.P.R. 633/1972 in quanto, in questa fase, non si consegnano beni ma si raccolgono solo i fondi, solo successivamente si perfeziona l'operazione (dopo la creazione del gioco) si provvede alla spedizione del gioco in ogni parte del mondo.

Il gioco è prodotto completamente in Cina e la consegna dello stesso parte dallo stabilimento ed è indirizzata in ogni parte del mondo a cura dello spedizioniere cinese direttamente ai clienti privati.

Si chiede quale sia il corretto inquadramento Iva dell'operazione.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



ADEMPIMENTI

Attivo il nuovo portale Enea

di **Alessandro Bonuzzi**



Il contribuente che intende fruire dei **bonus edilizi** è tenuto a trasmettere all'Enea le informazioni relative all'intervento agevolato. Le **conseguenze** dell'**omessa comunicazione** sono diverse a seconda della tipologia dell'agevolazione fiscale che si intende sfruttare.

Si ricorda, infatti, che:

- per gli **interventi di riqualificazione energetica** di cui alla L. 296/2006, all'articolo 14 D.L. 63/2013 e all'articolo 1, comma 220, L. 160/2019 (c.d. "**bonus facciate**", limitatamente alle **spese sostenute fino al 31 dicembre 2022** quando hanno comportato la riduzione della **trasmissione termica** dell'involucro opaco), l'invio dei dati all'Enea rappresenta un **presupposto essenziale per beneficiare del bonus fiscale**;
- per gli **interventi di recupero del patrimonio edilizio** di cui alla lettera h) dell'articolo 16-bis Tuir e per quelli rientranti nell'ambito del c.d. "**bonus mobili**", invece, la comunicazione in esame, sebbene obbligatoria, **non è un presupposto indispensabile per la fruizione del beneficio fiscale**. L'omissione, dunque, comporta l'applicazione di una **sanzione** in misura fissa e **mai** il venir meno del diritto a fruire della detrazione. Si tratta, in sostanza, di interventi che comportano un **risparmio energetico** e/o l'**utilizzo di fonti rinnovabili di energia**, ivi compresi gli acquisti di **elettrodomestici** per l'arredamento dell'immobile "ristrutturato".

Dal **1° febbraio 2023** è attivo il **nuovo portale Enea** all'indirizzo <https://bonusfiscali.enea.it>, attraverso il quale, una volta effettuato l'accesso con lo SPID o la CIE (Cartata di Identità Elettronica), è possibile compilare e inviare la comunicazione dei dati degli **interventi con fine lavori nel 2022 e nel 2023** relativi alla riqualificazione energetica, al "bonus facciate", al recupero del patrimonio edilizio e al "bonus mobili".

Il **termine** per la trasmissione all'Enea dei dati relativi agli interventi è fissato in **90 giorni dalla data di fine lavori**. Sul proprio sito internet, Enea precisa che per gli interventi con **data**

fine lavori compresa tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2023, il termine di 90 giorni **decorre dal 1° febbraio 2023**, attesa l'avvenuta messa *on line* del portale aggiornato in tale data.

Ne deriva che per i lavori **terminati fino** al mese di **gennaio 2023**, il termine di invio della comunicazione scade il prossimo **1° maggio**. Peraltro, siccome trattasi di giorno festivo, la scadenza potrebbe **slittare** al 2 maggio 2023.

L'omessa comunicazione Enea entro i 90 giorni dalla fine lavori può essere sanata attraverso l'istituto della **remissione in bonis**. Per poter accedere alla **sanatoria** è necessario che il contribuente:

- abbia i **requisiti sostanziali** richiesti dalle norme di riferimento;
- effettui la comunicazione Enea **entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile**;
- versi contestualmente tramite modello F24 l'importo della **sanzione di 250 euro**, senza possibilità di avvalersi della compensazione.

Non è invece **possibile** avvalersi della nuova **regolarizzazione delle irregolarità formali** introdotta dalla L. 197/2022, commi da 166 a 173 (Legge di Bilancio 2023).

In tal senso, l'Agenzia delle entrate con la circolare 2/E/2023 ha precisato che *“sono escluse dalla sanatoria le comunicazioni necessarie a perfezionare alcuni tipi di opzione o l'accesso ad agevolazioni fiscali, per le quali **non è sufficiente il comportamento concludente** adottato, tant'è che il legislatore ha previsto l'istituto della **remissione in bonis** per consentire ai contribuenti di sanare la violazione entro il termine della prima dichiarazione utile. **Tra le comunicazioni escluse dalla sanatoria in commento rientra, quindi, anche quella destinata all'Enea. ... si ritiene che la tardiva od omessa comunicazione all'Enea non rientri tra le violazioni formali oggetto di definizione agevolata”**.*

IVA

Permute Iva: dal rilievo a Facebook partirà un terremoto?

di **Roberto Curcu**



The banner features a blue and white background with abstract shapes. On the left, it says 'in convenzione con' above the 'eCAMPUS UNIVERSITÀ' logo. In the center is a red circular logo with a globe-like pattern, with text 'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI RAGUSA' and 'CIRCONDIZIONE DEL TRIBUNALE DI RAGUSA' below it. On the right is the 'Euroconference' logo. The main text in large blue letters reads 'GESTORE DELLA CRISI D'IMPRESA', followed by 'Curatore, commissario liquidatore e attestatore' in smaller blue letters. At the bottom right, there is a link 'accedi al sito >'.

Ad 870 milioni di euro ammonterebbe l'Iva evasa da Meta (Facebook), secondo la procura della Repubblica. Tale rilievo, secondo l'accusa, riguarderebbe **l'esistenza di una permuta tra il servizio che offre Facebook ai propri clienti, e quanto l'utente del social network dà in cambio, e cioè la possibilità di utilizzare i propri dati personali**; si sa, infatti, che il guadagno del social network deriva dal fatto di poter vendere pubblicità mirata, e quindi a più alto valore aggiunto, e ciò è reso possibile dall'acquisizione che è stata fatta di dati personali, quali usi, luoghi, preferenze, ecc...

Da quanto si apprende dalle informazioni della stampa, la procura della repubblica ritiene che gli utenti che hanno un profilo Facebook hanno acconsentito a cedere i loro dati personali, ed hanno attribuito un valore a tali dati di quasi 4 miliardi di euro.

Tale valore, sarebbe il **corrispettivo "incassato" da Facebook per il proprio servizio di offerta del social network, con la conseguenza che tale servizio non era più da considerare gratuito**, ma oneroso, con quindi il mancato versamento dell'Iva.

In sostanza, è stata ravvisata una **permuta** tra la cessione dei dati da parte degli utenti, ed il servizio offerto da Facebook.

Ciò preoccuperà per due cose: la prima, è che poi non vadano a contestare la **percezione di redditi diversi in capo agli utenti che hanno ceduto a titolo oneroso i loro dati**. La seconda, è che **tale rilievo non riguardi tutto il comparto web, e non solo**.

Dirò che non sono un esperto di tecnologie, social network e via dicendo, ma credo che ogni volta che accediamo a dei contenuti gratuiti su internet, acconsentendo ai cosiddetti **cookies**, stiamo di fatto permettendo che il possessore dei cookies entri in possesso di nostri dati ed in particolare di quelli di navigazione (quali siti web uno legge).

Acconsentendo ad esempio all'uso di **cookies di terze parti**, si permette che i dati della propria

navigazione entrino in possesso di soggetti diversi da colui che gestisce il sito che si sta visitando.

Se infatti per molti anni l'utilizzo dei cookies non è stato regolamentato, ed è stato considerato una minaccia per la privacy, oggi la legislazione europea regola la cosa, e quindi **certe volte, per accedere a delle informazioni sul web, accettiamo di "cedere" dei dati personali**; di fatto è uno dei modi che permette al possessore del sito che offre servizi gratuiti di campare.

Immaginando che si possa per un attimo sostenere che il rilievo abbia un fondamento, la domanda che sorgerebbe spontanea sarebbe: **quale deve essere il "valore normale" attribuito dall'utente alla cessione dei suoi dati personali?** Come è arrivata la procura ad un dato di 4 miliardi di euro?

Personalmente, se cerco su internet qualcosa che voglio acquistare, sono contento di essere profilato per ricevere pubblicità mirate e quindi non attribuisco nessun valore economico al dato che cedo: anzi. Se invece faccio altre ricerche, tramite un account dedicato, magari su sistema linux virtualizzato ed in VPN, fornisco dei dati che per il ricevente non hanno alcuna utilità.

La ulteriore cosa che probabilmente preoccuperà il lettore, è che **la maggior parte delle operazioni gratuite che vengono poste in essere, anche al di fuori del web, è a fronte di aspettative di ritorno economico** (dai servizi omaggio ai clienti, agli ingressi gratuiti in discoteca, ai prosciolti da campagna elettorale delle regioni del nord-est offerti dai politici di professione). **Possibile che si debba ogni volta valorizzare il valore teorico dell'aspettativa di una gratuità e fatturare ciò?**

La questione è oggetto di discussione a livello europeo.

Ancora nel 2018 il Governo tedesco si pose questa domanda, ed interpellò la Commissione europea per avere un parere, reso poi attraverso un working paper; l'opinione espressa dalla Commissione Europea nei working paper non è certamente vincolante, e probabilmente non è nemmeno condivisa da tutti i Paesi membri. Tuttavia, **la Commissione ha evidenziato che, affinché una prestazione di servizi possa considerarsi "a titolo oneroso", non è sufficiente che ciò che viene ricevuto in cambio abbia un valore economico, ma deve esistere un nesso legale tra le due cose**; per farlo, cita la Sentenza della Corte di Giustizia C-16/93 dove si dice che **il suonatore stradale non deve assoggettare ad Iva le offerte** che riceve, in quanto manca questa correlazione.

Viene citata poi la sentenza C-246/08, dove la Corte ritiene che manchi la correlazione tra **un servizio legale ed un contributo che il beneficiario di tale assistenza legale versa in proporzione al suo reddito**.

Alla stessa conclusione si giunge con la Sentenza C-11/15 per una **radio finanziata da un**

canone legale obbligatorio, posto che i possessori delle radio potrebbero non ascoltare proprio il servizio di radiodiffusione pubblica.

Nella Causa C-432/15, infine, non si ravvisa una permuta tra chi fa **partecipare il cavallo ad una gara ippica e colui che organizza la gara**, e magari paga un premio al possessore del cavallo vincitore, posto che ***“il carattere incerto della stessa esistenza di un compenso spezza il nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario ed il compenso ricevuto”***.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sopravvenienze attive da esdebitazione e posizioni fiscali soggettive riportabili

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**



Come noto, in ipotesi di “**ristrutturazione**” del debito può emergere una **componente positiva** del reddito correlata alla differenza tra il valore di iscrizione iniziale del “nuovo” debito e l’ultimo valore contabile del debito originario (§ 73B – 73C del Principio contabile OIC 19).

In tali circostanze, il citato differenziale positivo costituisce, agli effetti fiscali, una **sopravvenienza attiva imponibile** ai sensi dell’articolo 88 Tuir.

Tuttavia, nel caso in cui la “**ristrutturazione**” del debito avvenisse nell’ambito delle “procedure”, concorsuali o para-concorsuali, individuate dalla norma, è prevista la non imponibilità ai fini fiscali del provento, integrale o solo parziale, **a seconda che detta procedura sia finalizzata alla continuità aziendale** e che **il debitore sia titolare di perdite pregresse**, eccedenze di ACE o di interessi passivi temporaneamente indeducibili.

In particolare, l’articolo 88, comma 4-ter, Tuir stabilisce che “*Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell’impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell’associato in partecipazione. In caso di concordato di risanamento, di **accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell’articolo 182-bis** del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un **piano attestato ai sensi dell’articolo 67**, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell’impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all’articolo 84, senza considerare il limite dell’ottanta per cento, la deduzione di periodo e l’eccedenza relativa all’aiuto alla crescita economica di cui all’articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell’articolo 96 del presente testo unico. ...*”.

Con tale disposizione il legislatore ha introdotto un **regime di detassazione delle sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio dei debiti**, ove intervenuto in esecuzione di procedure di composizione della crisi d'impresa, allo scopo di **non aggravare lo stato di crisi e di consentire un più agevole ritorno in bonis**.

Il beneficio fiscale è, tuttavia, limitato alla quota di sopravvenienza attiva che residua dopo aver scomputato le perdite di periodo e quelle pregresse (senza considerare, per queste ultime, il limite dell'80% previsto dall'articolo 84 Tuir), la deduzione Ace e la **(eventuale) eccedenza di agevolazione riportabile**, nonché le eccedenze di interessi passivi e oneri assimilati riportabili.

Come evidenziato da Assonime nella circolare n. 17 del 14.06.2016 e confermato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze nella risposta all'interrogazione parlamentare 5/00047 del 21.09.2018, **la ratio** della preventiva "consumazione" di tali posizione fiscali soggettive deve essere ricercata nella volontà del legislatore di impedire che l'impresa destinata a proseguire l'attività, oltre al beneficio della non imponibilità del componente positivo, possa continuare a utilizzare, a compensazione degli imponibili futuri, anche le **perdite** e le altre **"deduzioni"** riferibili ai pregressi periodi di crisi.

Pertanto, nonostante tale previsione sia applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del **D.Lgs. 147/2015**, con il quale è stato introdotto il più volte citato comma 4-ter), alcuni aspetti applicativi della stessa **non risultano ancora del tutto chiari**.

Di recente, però, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad istanza d'interpello n. 183 del 31.01.2023, è intervenuta in merito all'applicazione dell'articolo 88, comma 4-ter, Tuir, in presenza di un **reddito fiscale di periodo**.

A tal riguardo, in particolare, è stato ritenuto che *"... la disposizione di cui al predetto articolo 88, comma 4ter del TUIR vada coordinata con quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, secondo cui la perdita di un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Pertanto, al fine di assicurare il rispetto della ratio della norma di cui all'articolo 88, comma 4ter, e di evidenziare correttamente l'utilizzo delle perdite a riduzione della sopravvenienza da esdebitazione, nel rispetto della corretta determinazione del reddito imponibile sulla base dell'articolo 84 del Tuir, si ritiene che occorra:*

- **determinare il reddito imponibile al lordo della sopravvenienza attiva da esdebitazione** tenendo conto, ai fini della deducibilità degli interessi passivi, del regime di cui all'articolo 96 del Tuir;
- **applicare l'articolo 84 del Tuir sul predetto reddito di periodo, utilizzando le perdite pregresse**, nei limiti dell'80% dello stesso reddito, prioritariamente sugli altri redditi senza tenere conto della sopravvenienza attiva;
- **scomputare le eventuali ulteriori perdite pregresse e le eventuali eccedenze di interessi**

***passivi** non dedotte ai sensi dell'articolo 96 del Tuir a riduzione della sopravvenienza da esdebitazione;*

- ***detassare**, ai sensi dell'articolo 88, comma 4ter del TUIR, la parte della sopravvenienza da esdebitazione eventualmente residua a seguito dell'utilizzo delle perdite pregresse e degli interessi passivi di cui al punto precedente".*

Provando a esemplificare, dalle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria dovrebbe derivare quanto segue:

- sopravvenienza attiva da esdebitazione: 2.000
- perdite fiscali riportabili da periodi d'imposta precedenti: 1.500
- interessi passivi riportabili da periodi d'imposta precedenti: 200
- reddito (positivo) di periodo, senza considerare la sopravvenienza attiva: 100

In tal caso, stando alla citata risposta, sembrerebbe doversi:

1. scomputare dal reddito "netto" (100) le **perdite pregresse** nei limiti dell'80% dello stesso (80);
2. **ridurre la sopravvenienza da esdebitazione** (2.000) utilizzando le residue perdite fiscali pregresse (1.420) e le eccedenze di interessi passivi (200), rimanendo così una residua sopravvenienza da "sterilizzare" pari a 380;
3. **detassare la sola sopravvenienza residua** (380).

Così operando si otterrebbe il seguente risultato:

- reddito ante imposte, inclusa la sopravvenienza attiva: 2.100
- utilizzo delle perdite pregresse nei limiti dell'80% del reddito al netto della sopravvenienza: 80
- perdite residue: 1.420
- interessi passivi riportabili da periodi precedenti: 200
- sopravvenienza attiva da esdebitazione residua da riprendere in diminuzione: 380
- reddito imponibile residuo: 20

Ciò conduce, evidentemente, al medesimo risultato, in termini di reddito imponibile, a cui – in un caso analogo a quello esemplificato – si sarebbe giunti anche **in assenza della sopravvenienza attiva da esdebitazione**.

Il reddito imponibile (20 nell'esempio), infatti, non rappresenta altro che il 20% del reddito (senza tener conto della sopravvenienza da esdebitazione) che **residua dopo lo scomputo delle perdite pregresse** nei limiti dell'80% dello stesso.

ACCERTAMENTO

Costi indeducibili e presunzione di distribuzione da parte di società a ristretta base sociale

di **Stefano Rossetti**



Recentemente la Corte di Cassazione (sentenza n. 25322/2022) è tornata ad esprimersi sulla presunzione di **distribuzione degli utili da parte delle società a ristretta base sociale**.

Con tale ultima pronuncia la Suprema Corte ha di nuovo affermato che anche i costi indeducibili fanno scattare il meccanismo presuntivo.

Il filone intrapreso dalla Corte di Cassazione oramai può definirsi consolidato, ma non per questo può considerarsi **logico** e **coerente** con i principi ragionieristici di base.

Come noto, la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili da parte delle società ristretta base partecipativa prevede, in estrema sintesi, che i costi neri o ricavi non tassati dalla società accertata rappresentino utili percepiti dalla compagine sociale. La presunzione, così strutturata, si fonda sull'assunto che la società a cui viene rettificato il reddito imponibile sia "a ristretta base partecipativa" di cui i soci, ragionevolmente, ne rappresentino i **dominus** nella misura in cui riescano ad occultare, a loro vantaggio, materia imponibile in capo alla stessa.

Occorre sottolineare che, nell'ambito della presunzione, oggetto di imputazione in capo ai soci, su base presuntiva, non è il **reddito imponibile** accertato in capo alla società partecipata, ma **l'utile di esercizio**. La distinzione non è solo formale ma anche **sostanziale**.

Il **reddito imponibile**, infatti, rappresenta una grandezza di natura fiscale che, quantificando la capacità contributiva dei contribuenti in un determinato lasso temporale (il periodo d'imposta), permette di liquidare l'obbligazione tributaria, la quale, in termini civilistici, partecipa alla determinazione del risultato di esercizio in qualità di costo.

Come noto, le società di capitali sono assoggettate all'imposta Ires, il cui presupposto impositivo è rappresentato dal possesso del **reddito d'impresa** e, in tale ambito, l'indice di

espressione della capacità contributiva, intesa come forza economica effettiva ed attuale da svariate sentenze della Corte Costituzionale, è individuato nel risultato di conto economico.

Nello specifico, l'articolo 83, comma 1, Tuir prevede che *“il **reddito complessivo** è determinando apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”*.

Dunque, in estrema sintesi, il reddito imponibile, quale indice di misurazione dell'obbligazione tributaria,:

- deriva dal **risultato di esercizio** (ante imposte);
- permette di quantificare le imposte di competenza al fine di determinare il risultato di esercizio (dopo le imposte).

L'**utile di esercizio**, invece, rappresenta una grandezza di natura contabile determinata come differenza tra i ricavi e costi di competenza di un determinato esercizio sociale, tra cui figurano anche le imposte calcolate sulla base del reddito imponibile come sopra definito.

L'utile di esercizio, dunque, è una posta che assume rilievo fiscale solo in caso di sua esternalizzazione rispetto all'entità che lo ha prodotto.

In particolare, l'esternalizzazione deve avvenire **materialmente**; infatti solo l'effettivo percepimento dell'utile (principio di cassa) rappresenta un fatto fiscalmente rilevante in capo al socio, in termini di reddito di capitale ex lettera e) del comma 1 dell'articolo 44 Tuir se percepito da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, ovvero di reddito d'impresa ex articolo 89 o 59 Tuir se percepito da società di capitali, società di persone o imprenditori individuali.

Imputare presuntivamente il reddito imponibile, in luogo dell'utile di esercizio, comporta conseguenze importanti sia sul piano giuridico sia sul piano pratico; infatti, l'imputazione del reddito imponibile comporta l'applicazione di una sorta di regime di **trasparenza fiscale** che non è previsto dall'ordinamento tributario se non a seguito dell'esercizio di un'opzione espressamente prevista ai sensi dell'articolo 115 del Tuir, con ciò violando il principio di riserva di legge sancito dall'articolo 23 Cost., poiché una presunzione non può mutare la natura di un reddito stabilita dalla legge.

Inoltre, in secondo luogo, **non sarebbe accettabile un sistema impositivo di natura mista**, in cui il regime di tassazione varia in ragione del soggetto che liquida il reddito:

- se il reddito d'impresa viene **autoliquidato**, la società viene assoggettata ad Ires su tale reddito, mentre i soci scontano le imposte sui redditi solo all'atto della distribuzione dell'utile di esercizio;
- se il reddito d'impresa viene **accertato** dall'Amministrazione finanziaria, la società

viene assoggettata ad Ires su tale reddito e i soci sul medesimo devono scontare l'imposizione fiscale.

Sulla scorta dei ragionamenti sopra esposti, i **costi indeducibili** non possono essere ricompresi nell'ambito operativo della presunzione, per un duplice motivo:

- **non hanno effetto sul risultato di esercizio** (infatti hanno il solo effetto di incrementare il reddito imponibile);
- non vi sarebbe la provvista per la distribuzione di tale eventuale utile (il costo ha avuto come contropartita l'uscita finanziaria in favore del fornitore).