



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 7 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

Estensione del regime degli impatriati e verifica dei requisiti
di Euroconference Centro Studi Tributari

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Cfc Rule: adempimenti dichiarativi e profili sanzionatori
di Marco Bargagli

IMPOSTE SUL REDDITO

Plusvalore da superbonus non imponibile in capo al professionista
di Alessandro Bonuzzi

DIRITTO SOCIETARIO

L'integrità patrimoniale nella fase pre-liquidatoria
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

ACCERTAMENTO

Le differenze fra l'analitico misto e l'induttivo puro: come giocano i costi
di Gianfranco Antico

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 7 novembre 2023
di Euroconference Centro Studi Tributari



CASI OPERATIVI

Estensione del regime degli impatriati e verifica dei requisiti

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo at the top left, followed by the text "La professionalità va riconosciuta". In the center, it says "100 BEST IN CLASS" with "2024 Edition" below it. At the bottom, it shows "Euroconference | Forbes" and "sponsored by TeamSystem". To the right is a circular portrait of a man and a woman standing together.

Un contribuente per 5 anni dall'anno 2016 al 2020 ha fruito del regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 (il regime prevedeva che il reddito fosse dichiarato al 50%).

Successivamente la Legge di Bilancio 2021 oltre a prevedere nuovamente l'agevolazione per i nuovi impatriati ha concesso la facoltà per i vecchi di prolungare il beneficio già in essere per ulteriori 5 periodi di imposta con abbattimento del reddito al 50% o al 10% (quindi con imponibile del 50% o addirittura del 10%) previo il versamento di un importo pari al 10% o al 5%, (a seconda dei requisiti posseduti) dei redditi agevolati relativi all'annualità precedente a quella di esercizio dell'opzione.

In ordine al contribuente oggetto di questo quesito si rilevano 2 criticità:

1. Determinazione del corretto importo da versare per accedere al regime opzionale.

La normativa recita, infatti, che l'opzione è esercitata mediante versamento in unica soluzione:

- di un importo pari al 10% dei redditi di lavoro dipendente prodotto in Italia relativi al periodo d'imposta n-1 (anno precedente) se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno 1 figlio minorenne, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare in Italia;
- di un importo pari al 5 % dei redditi di lavoro dipendente prodotto in Italia relativi al periodo d'imposta n-1 (anno precedente) se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno 3 figli minorenni, e contemporaneamente è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare in Italia;



Per il “momento” dell’esercizio dell’opzione il termine ultimo era previsto alla data del 30 agosto 2021 – tuttavia il contribuente ha effettuato il versamento in data 28 febbraio 2022 (usufruendo del ravvedimento operoso) ed in aggiunta pagando quanto previsto dall’istituto della remissione *in bonis* articolo 2, D.L. 16/2012.

Poiché di fatto nel 2021 il contribuente avrebbe avuto tutti i requisiti per procedere al pagamento del 5% avendo nel 2020 (anno precedente) 3 figlia a carico e acquistato un immobile, mentre, alla data dell’effettivo pagamento (28 febbraio 2022) la situazione avrebbe determinato un’aliquota del 10% essendo i figli a carico solamente uno.

Si chiede se, in merito a questa prima criticità la remissione *in bonis* consente di prendere a riferimento la situazione dell’anno precedente a quello che sarebbe dovuto essere il termine ordinario di scadenza (come se il versamento fosse stato fatto entro i termini del 30 agosto 2021) oppure se valga il momento effettivo del pagamento ancorché in “sanatoria” (remissione *in bonis*) spostando di fatto l’anno di osservazione per la verifica dei requisiti e la determinazione dell’aliquota di riferimento per il calcolo;

2. Determinazione della percentuale di reddito da assoggettare a imposta.

Il comma 3-bis dell’articolo 16, D.Lgs. 147/2015 prevede che il regime degli impatriati possa essere esteso per ulteriori 5 anni con riduzione al 50% dell’imponibile dai lavoratori con almeno 1 figlio minorenne o a carico (condizione comunque superata dal contribuente che aveva 3 figli a carico di cui almeno 1 minorenne ed in aggiunta era diventato proprietario di un immobile successivamente al trasferimento in Italia, come previsto dal comma 3-bis).

Il quarto capoverso del comma 3-bis prevede in aggiunta una riduzione al 10% del reddito imponibile qualora i figli minorenni o a carico siano in numero maggiore o uguale a 3.

Si chiede quale sia il momento in cui si debba valutare la condizione di “figlio a carico”, se occorre osservare l’ultimo esercizio del primo quinquennio oppure il primo esercizio in cui si fruirebbe dell’estensione dell’agevolazione? Ovvero se la condizione doveva esistere già nel 2020 prima dell’anno fiscale di estensione (2021) oppure nell’anno d’imposta (2021). Questo poiché il nostro contribuente aveva 3 figli a carico fino al 2020 (periodo ricadente nel primo quinquennio) ma solamente 1 a partire dall’anno fiscale 2021 (primo esercizio in cui produrrebbe i suoi effetti l’agevolazione di estensione del quinquennio).

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



FiscoPratico



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Cfc Rule: adempimenti dichiarativi e profili sanzionatori

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione

Scopri di più

L'[articolo 167 Tuir](#) contiene le disposizioni previste in **materia di imprese estere controllate**, modificate per effetto delle **novità introdotte** dall'[articolo 4, comma 1, D.Lgs. 142/2018](#), a decorrere dall'esercizio 2019.

Attualmente, per far scattare la **tassazione per trasparenza** occorre verificare la presenza della **duplice condizione** pregiudiziale di accesso prevista dall'[articolo 167, comma 4, Tuir](#), che riguarda i **soggetti controllati esteri** quando gli stessi:

- sono assoggettati a **tassazione effettiva inferiore alla metà** di quella a cui sarebbero stati soggetti se residenti in Italia;
- **oltre un terzo dei proventi** realizzati oltre frontiera rientra **in una o più delle seguenti categorie**:
 1. **interessi** o qualsiasi altro reddito generato da **attivi finanziari**;
 2. **canoni** o qualsiasi altro reddito **generato da proprietà intellettuale?**
 3. **dividendi** e redditi derivanti dalla **cessione di partecipazioni**;
 4. redditi da **leasing finanziario**;
 5. redditi da **attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie?**
 6. proventi derivanti da operazioni di **compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
 7. **proventi** derivanti da **prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, **controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati** dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Sotto il profilo soggettivo, ai sensi dell'[articolo 167, comma 1, Tuir](#), la **normativa Cfc** si applica:

- alle **persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo** e in accomandita semplice, **associazioni, società di armamento e società di fatto residenti in Italia**



([articolo 5 Tuir](#));

- alle società commerciali, enti commerciali residenti, fondazioni, associazioni e trust non commerciali, residenti nel territorio dello Stato, ossia alla **generalità dei soggetti passivi Ires**, di cui all'[articolo 73, comma 1, lett. a\), b\) e c\)](#)Tuir;
- alle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti che controllano, a loro volta, soggetti non residenti. Giova ricordare che l'estensione dell'ambito soggettivo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti si verifica **limitatamente alle partecipazioni nella controllata estera, che fanno parte del patrimonio della stabile organizzazione.**

Sotto altro profilo applicativo, il soggetto residente in Italia deve **detenere il controllo dell'impresa estera.**

A tal fine, si considerano soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i quali si verifica **almeno una delle seguenti condizioni:**

- sono controllati direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'[articolo 2359 civ.](#), da parte di un soggetto residente in Italia;
- oltre il 50% della partecipazione agli utili dei soggetti non residenti è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ([articolo 2359 civ.](#)) o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente in Italia.

Inoltre, l'[articolo 167, comma 3, Tuir](#), ricomprende tra i soggetti controllati non residenti anche le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti controllati esteri, nonché le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti residenti per le quali è stata effettuata l'opzione per la **branch exemption.**

Gli adempimenti dichiarativi in tema di CFC e, in particolare, gli obblighi di monitoraggio, sono prescritti [dall'articolo 167, comma 11, ultimo periodo, Tuir.](#)

In merito, a prescindere dalle condizioni applicative previste dalla **CFC legislation**, fatti salvi i casi in cui sia stata operata la tassazione dei redditi esteri, oppure si sia ottenuta risposta favorevole all'interpello disapplicativo, il soggetto controllante residente in Italia deve comunque segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti, nei confronti dei quali ricorrono le condizioni previste per la tassazione per trasparenza.

A questo punto, si pone il problema di illustrare le **modalità di effettuazione del monitoraggio** delle società controllate estere e, conseguentemente, adempiere correttamente agli obblighi dichiarativi, con correlata compilazione del **quadro FC** del **modello SC 2023, periodo d'imposta 2022.**

REDDITI
QUADRO FC
Redditi dei soggetti controllati non residenti (CFC)

PERIODO D'IMPOSTA 2022

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

SEZIONE I Dati identificativi del soggetto controllato non residente		Denominazione 1 _____									
Monitoraggio		Art. 167, comma 11		Codice identificativo estero 2 _____		Data di chiusura esercizio 3 _____		Cod. Stato estero 5 _____		Cod. Stato estero 7 _____	
<input type="checkbox"/> Mod. CFC		<input type="checkbox"/> CICR		Sede legale, indirizzo 4 _____		Sede della stabile organizzazione, indirizzo 6 _____		N. progressivo stabile organizz. 11 _____		N. progressivo stabile organizz. 11 _____	
		Art. 168-ter comma 4		Tipologia controllo 8 _____		Controllo indiretto 9 _____		Codice fiscale controllante 10 _____			
Codice fiscale avente causa (Trasferimento branch) 12 _____											

In merito, le **istruzioni** di compilazione della **dichiarazione dei redditi** prevedono che il soggetto residente in Italia deve **segnalare nel quadro FC la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti** al ricorrere delle condizioni in precedenza indicate (**tassazione effettiva inferiore alla metà** di quella a cui **sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia** e, contestualmente, la presenza nel **conto economico della controllata estera di oltre un terzo di proventi** qualificabili come proventi di tipo passivo, **c.d. *passive income***).

A tal fine, deve essere **compilata la casella denominata "Art. 167, comma 11"**, indicando uno dei seguenti codici:

- “1” – in caso di mancata presentazione dell’istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC;
- “2” – in caso di presentazione dell’istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC.

In tal caso, il contribuente deve compilare, oltre alla sezione I, il solo rigo FC 2 (o FC 3) **per indicare l’utile o la perdita dell’esercizio o periodo di gestione del soggetto controllato non residente**, risultante dal **bilancio o da altro documento riepilogativo della contabilità di esercizio della CFC**, redatti secondo le norme dello Stato o territorio in cui essa risiede in



quanto il reddito non va assoggettato a tassazione separata.

SEZIONE II-A Determinazione dal reddito della CFC	FC2 A) UTILE DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE	.00
	FC3 B) PERDITA DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE	.00

Sotto il profilo sanzionatorio, nella particolare ipotesi di “**omesso monitoraggio**”, sarà applicata al contribuente (ossia al soggetto controllante residente in Italia), la **sanzione amministrativa** pari al **10% del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato** imputabile nel periodo d’imposta, **anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzine alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro**.

La sanzione nella misura minima **si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo**, ai sensi dell'[articolo 8, comma 3-quater, D.Lgs. 471/1997](#).



IMPOSTE SUL REDDITO

Plusvalore da superbonus non imponibile in capo al professionista

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus e detrazioni fiscali nell'edilizia

[Scopri di più](#)

Il **differenziale positivo** tra l'importo nominale del **credito d'imposta** corrispondente alla detrazione edilizia e il **prezzo di acquisto** del medesimo **non è tassabile in capo al professionista cessionario** che effettua l'acquisto "spendendo" la **propria partita Iva**. È quanto emerge dalla risposta all'**interpello n. 956–335/2023** rilasciata dalla Direzione Regionale del Veneto, purtroppo, quantomeno fino ad oggi, **non ancora resa pubblica**.

Il caso riguarda uno **studio associato** esercente l'attività professionale dei **dottori commercialistiche** nel corso del **2023** ha acquistato crediti d'imposta riconducibili alla detrazione **superbonus**, di cui all'[articolo 119, D.L. 34/2020](#).

Il prezzo di acquisto dei crediti differiva dal loro valore nominale, con conseguente emersione di un **differenziale positivo**. Sostanzialmente, volendo fare un esempio, lo studio associato istante ha pagato un corrispettivo di 80 per acquistare un credito d'imposta di 110, realizzando quindi un **plusvalore di 30**.

Ciò posto, lo studio associato interrogava l'Agenzia delle entrate in merito al **trattamento fiscale**, segnatamente ai fini dell'imposizione diretta, del plusvalore generato, evidenziando la circostanza che i crediti in parola **non sono stati originati da prestazioni professionali** (né dello studio né dei singoli associati), ma dal mero acquisto degli stessi.

Nel fornire il proprio parere sulla vicenda, la Direzione Regionale del Veneto ha ricordato che costituisce **presupposto** ai fini Irpef il **possesso di redditi appartenenti** a una delle seguenti categorie tassativamente indicate nell'[articolo 6, Tuir](#):

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di lavoro dipendente;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi d'impresa;
- redditi diversi.



Laddove, invece, l'arricchimento del contribuente **non sia inquadrabile** in una delle suddette categorie reddituali del testo unico, lo stesso deve considerarsi, in linea di principio, **non assoggettabile ad imposizione diretta**.

Ebbene, attesa **l'assenza di una specifica disposizione normativa** che riconduca a tassazione il differenziale positivo derivante dall'acquisto di crediti fiscali superbonus, l'eventuale rilevanza fiscale del plusvalore va verificata rifacendosi proprio alla **regola generale**, ovverosia indagando se esso possa essere **ricondotto** a una delle categorie di reddito previste dall'[**articolo 6 Tuir**](#) e, in particolare, se possa rientrare tra:

- i redditi di capitale;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi diversi.

A parere dell'Agenzia delle entrate, il **differenziale in questione non rientra in nessuna delle categorie di reddito individuate**, poiché:

1. con riferimento alla categoria dei **redditi di capitale**, non costituisce un reddito derivante dalla concessione temporanea alla controparte della disponibilità di capitale;
2. con riferimento alla categoria dei **redditi di lavoro autonomo**, non deriva dall'esercizio dell'attività professionale e non può nemmeno essere incluso nella nozione di elementi immateriali riferibili all'attività professionale, alla luce del fatto che i crediti d'imposta acquistati **non originano da prestazioni professionali** rese dallo studio e/o dagli associati (ad esempio applicando il cd. sconto in fattura), né rappresentano il corrispettivo in natura di prestazioni professionali rese dai medesimi soggetti;
3. con riferimento ai **redditi diversi**, non deriva né dalla cessione di titoli o certificati di massa non partecipativi ([**articolo 67, comma 1, lettera c-ter, Tuir**](#)), né dalla cessione a titolo oneroso di strumenti finanziari e nemmeno da rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto ([**articolo 67, comma 1, lettera c-quinque, Tuir**](#)).

Pertanto, deve ritenersi che il **differenziale positivo tra l'importo nominale del credito e il relativo prezzo di acquisto non generi reddito imponibile in capo allo studio associato istante**. Volendo riprendere i dati dell'esempio sopra proposto, il plusvalore di 30 rappresenta, quindi, un provento che concorre all'"utile" dello studio, ma non al corrispondente reddito professionale.

L'Agenzia osserva, peraltro, che tale linea interpretativa è **coerente**:

- con l'introduzione stessa del 110%, con cui il legislatore ha inteso riconoscere ai contribuenti un'agevolazione di ammontare superiore ai costi sostenuti, **senza prevedere alcuna rilevanza reddituale** del **differenziale positivo** (pari al 10% delle spese sostenute);
- con **l'irrilevanza** dell'eventuale differenziale **"negativo"** conseguente al **mancato**



utilizzo del credito in compensazione, atteso che non è possibile riportare “in avanti” o chiedere il rimborso dell’eventuale quota di credito d’imposta non utilizzata in ciascun anno di “competenza”.



DIRITTO SOCIETARIO

L'integrità patrimoniale nella fase pre-liquidatoria

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Liquidazione delle società e cessazione dell'attività

Scopri di più

Ai sensi dell'[articolo 2487-bis, cod. civ.](#), nel momento in cui si verifica una causa di scioglimento, gli amministratori delle società di capitali **restano in carica** fino all'iscrizione dell'atto di nomina dei liquidatori nel registro delle imprese, conservando nel frattempo **il potere di gestire la società e la legale rappresentanza** dell'ente.

Tuttavia, essendosi verificata una **causa di scioglimento**, il potere che viene attribuito agli stessi deve limitarsi alla **conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio** sociale. Se l'organo gestorio dovesse compiere **atti od omissioni** in violazione di quanto precedentemente stabilito, verrà allo stesso imputata la **responsabilità dei danni arrecati**:

- alla **società**;
- ai **soci**;
- ai **creditori sociali**;
- ai **terzi**.

Trattandosi di un periodo particolare, che si frappone come “ponte” nel **passaggio dei poteri all'organo di liquidazione**, in questo lasso temporale gli amministratori, sebbene gli stessi non si occupino della mera attività di liquidazione, sono comunque tenuti ad intervenire compiendo **atti propedeutici alla successiva fase liquidatoria**.

Quanto descritto trova la sua giustificazione in quanto, al verificarsi di una delle cause di scioglimento, **lo scopo dei soci**, come sottolinea l'OIC 5, non è più l'incremento del valore del patrimonio della società, ma quello di **monetizzare nel minor tempo possibile il valore della propria partecipazione**, salvaguardando allo stesso tempo gli **interessi dei creditori**. Il documento citato afferma che *“vi è dunque, una trasformazione sul piano economico del capitale investito nell'impresa: esso non è più uno strumento di produzione del reddito, bensì un semplice coacervo di beni destinato alla conversione in danaro liquido, al pagamento dei creditori ed alla ripartizione ai soci dell'attivo netto residuo”*. In buona sostanza, se prima del verificarsi della causa di scioglimento il potere degli amministratori veniva esercitato liberamente, successivamente tale potere risulta vincolato alla conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale.



Le attività che possono risultare pregiudizievoli e fonte di responsabilità si configurano in operazioni che possono rappresentare fonti di nuovi rischi per l'impresa. A tal proposito, il Tribunale di Milano ha evidenziato che “*per avanzare fondatamente una pretesa risarcitoria verso gli amministratori occorre allegare che la condotta gestoria successiva ad uno stato di scioglimento di fatto è stata illecita e quindi fonte di danno (senza illecità non v'è “danno” risarcibile); e per far ciò è necessario affermare e poi provare (anche per presunzioni ricorrendo se del caso a criteri sintetici ragionevolmente applicabili a fronte di un'attività dinamica e complessa come quella d'impresa) che si è trattato di attività che, in violazione dell'art. 2449 c.c. (vigente all'epoca dei fatti) o in violazione del vigente art. 2486 c.c., (oggi vigente), non è stata orientata meramente alla conservazione del valore del patrimonio sociale, poiché con essa è stata proseguita l'attività caratteristica ed è stato assunto nuovo rischio di impresa e che proprio perciò essa ha cagionato un danno ingiusto in termini di depauperamento del patrimonio sociale*”(sentenza n. 4480/2011).

Lo stesso Tribunale di Milano (sentenza n. 10652/2015) sottolinea che il danno che può derivare dalla **prosecuzione ordinaria dell'attività sociale** in presenza di una causa di scioglimento consiste, in linea teorica, nel **peggioramento della “perdita netta”** ovvero, in quella riduzione del patrimonio netto che la prosecuzione dell'attività caratteristica (non finalizzata alla mera conservazione del valore e dell'integrità del patrimonio ex articolo 2486 cod. civ.) abbia eventualmente prodotto.

Sul punto, si segnala anche la sentenza del Tribunale di Lecce del 27/12/2011, nella quale si stabilisce che l'aggravamento del dissesto conseguente a “nuove operazioni”, vietate ai sensi dell'articolo 2486 cod. civ., ove al momento del verificarsi di una causa di scioglimento vi sia già una situazione di sbilancio patrimoniale negativo, non **costituisce danno risarcibile per i creditori sociali**.

Ferme restando le disposizioni contenute nell'[articolo 2486 cod. civ.](#), nell'individuare le possibili attività che impediscono la conservazione dell'integrità del valore sociale, non si può prescindere dall'obbligo che gli amministratori hanno in **relazione all'adempimento dei doveri ad essi imposti dalla legge** e dallo statuto con la **diligenza richiesta dalla natura dell'incarico** e dalle loro specifiche competenze.



ACCERTAMENTO

Le differenze fra l'analitico misto e l'induttivo puro: come giocano i costi

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Se non sussistono difficoltà ad individuare l'**accertamento analitico** – che di fatto viene utilizzato per **rettificare i comportamenti contabili** in contrasto con il D.P.R. 917/1986 o con il D.P.R.633/1972 – per determinare le caratteristiche differenziali tra i l **cd. accertamento analitico**, con posta induttiva sui ricavi ([articolo 39, comma 1, lett. d, D.P.R. 600/1973](#) ed ai fini Iva [articolo 54, D.P.R. 633/1972](#)) e l'**accertamento induttivo puro** (articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 ed ai fini Iva [articolo 55, D.P.R. 633/1972](#)), ci piace ricordare subito in apertura alcune **definizioni offerte dalla Corte di Cassazione** (in ambito reddituale ed Iva) che, se pur datate, sono comunque attuali.

Ai fini reddituali, con la sentenza n.20857/2007, gli Ermellini hanno affermato che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, mentre all'accertamento con **metodo induttivo** (extracontabile) “*si ricorre in presenza di contabilità complessivamente inattendibile, in quanto tale rivelata dalle circostanze indicate nella norma, e con riferimento al reddito complessivamente considerato*”, l'accertamento con **metodo analitico induttivo** “*si risolve nella rettifica di singole componenti reddituali* (ancorché di grande rilievo quale l'ammontare dei ricavi) e presuppone elementi presuntivi semplici, purché gravi, precisi e concordanti, che – quali, tra l'altro, quelli basati su rilevanti incongruenza tra costi e ricavi prospettino l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate, secondo canoni di ragionevole probabilità, (cfr. Cass. 26919/06, 9884/02 63377/02)“.

Ai fini Iva, con la sentenza n.7184/2009, i giudici di Piazza Cavour hanno sostenuto che è ammissibile il ricorso al metodo induttivo, anche in presenza di contabilità della quale non sia contestata la regolarità formale, in virtù delle disposizioni contenute nel comma 1, dell'[articolo 54, D.P.R. n. 633/1972](#), che autorizza l'accertamento in base anche ad “**altri documenti**”, ad “**altre scritture contabili**” (diverse da quelle previste per legge, eventualmente regolari), ad “**altri dati e notizie**“, raccolti nei modi normativamente prescritti: cosicché “*le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte da tali risultanze... o anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti*“.

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria può procedere, pur quando il contribuente abbia



tenuto una **contabilità complessivamente attendibile**, alla rettifica di singole poste (tra cui anche la posta dei ricavi) mediante **accertamento c.d. analitico-induttivo** (Cassazione n. 13305/2011).

Appare, altresì, particolarmente interessante la sentenza n. **20132/2016 della Corte di cassazione**, che ha confermato che il discriminio tra l'accertamento condotto con il metodo analitico – induttivo e con il metodo induttivo puro va ricercato nella **parziale od assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili**.

E di recente, sempre la Corte di cassazione, con la **sentenza n. 16361/2023**, nell'occuparsi di un interessante caso, dove l'ufficio aveva individuato un unico centro di interessi fra società e ditta individuale, ha ribadito che, in **tema di accertamento delle imposte sui redditi**, il confine tra l'accertamento con metodo analitico extracontabile e quello con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella **parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili**:

- nel primo caso (accertamento analitico extracontabile), la “*incompletezza, falsità od inesattezza degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.*”;
- nel secondo caso (accertamento induttivo) “*le omissioni o le false od inesatte indicazioni risultano tali da inficiare l'attendibilità – e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell' accertamento – anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può “prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti” ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c., (cfr. Cass. V, n. 6861/2019)*”.

Delineato il quadro di riferimento, puntiamo la nostra attenzione sulla problematica relativa al **riconoscimento dei costi non contabilizzati**, che assume grande rilievo all'atto della rideterminazione del reddito da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ai **fini fiscali**, con riferimento al reddito d'impresa e ai soggetti in contabilità ordinaria, l'**articolo 109, comma 4, Tuir**, pone precise limitazioni: “*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati a conto economico*“.

Tuttavia, lo stesso **articolo 109, comma 4, lett.b), Tuir**, prevede che le spese e gli oneri specificamente afferenti **i ricavi e gli altri proventi**, che pur non risultando imputati al conto economico **concorrono a formare il reddito**, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi. Quindi, in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario (**Cassazione n. 28994/2022**).



Ai fini Iva, il riconoscimento dell'imposta deriva dall'esercizio in **dichiarazione della detrazione dell'imposta relativa agli acquisti**, ai sensi dell'[**articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972**](#).

Nell'ambito, invece, di un accertamento induttivo, la Corte di cassazione più volte nel corso di questi anni ha avuto modo di far sentire la sua voce sulla questione, ritenendo che la determinazione dell'effettiva capacità contributiva del contribuente è ciò a cui deve tendere tale tipo di accertamento induttivo (**Cassazione n. 5659/2020**).

Tant'è che già con **l'ordinanza n. 6831/2018**, il massimo organo di legittimità aveva affermato che *"In tema di accertamento induttivo delle imposte sui redditi, l'Amministrazione è tenuta a ricostruire la situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito, purché emergenti dagli accertamenti o dimostrate dal contribuente, su cui grava l'onere della prova dei costi deducibili dall'ammontare dei ricavi induttivamente determinati (Sez. 6-5, n. 22266 del 03/11/2016)"*. Infatti, l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento induttivo, deve assoggettare a imposta, come reddito d'impresa, **il profitto netto, anziché quello lordo**, in ossequio al **parametro costituzionale della capacità contributiva** di cui all'[**articolo 53 Costituzione**](#) (**Cassazione n. 26748/2018**).



IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 7 novembre 2023

di Euroconference Centro Studi Tributari

La professionalità va riconosciuta

100
BEST IN CLASS
2024 Edition

Euroconference | Forbes | sponsored by TeamSystem

L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una "prima" interpretazione delle "firme" di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una "bussola" fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.