



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 21 Febbraio 2024

ACCERTAMENTO

[Il legittimo metodo per ricostruire i ricavi nelle pizzerie](#)
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

[Estrazione di carburanti dal deposito fiscale e recupero dell'Iva versata](#)
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

[Dichiarazione annuale e calcolo del plafond da utilizzare](#)
di Roberto Curcu

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[La nuova Ivafe paradisiaca nella recente circolare n. 3/E/2024](#)
di Ennio Vial

LA LENTE SULLA RIFORMA

[Concordato preventivo sperimentale per i forfettari](#)
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

ACCERTAMENTO

[Ispezione fiscale conseguente a denuncia anonima](#)
di Angelo Ginex



ACCERTAMENTO

Il legittimo metodo per ricostruire i ricavi nelle pizzerie

di Gianfranco Antico

Circolarl e Riviste

**ACCERTAMENTO
E CONTENZIOSO**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta.
Offerta non cumulabile con sconto Privilige ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora

Premessa

È legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo di materie prime, quando queste costituiscano gli ingredienti fondamentali, se non addirittura indispensabili ai fini della preparazione degli alimenti offerti, o del servizio che si accompagna alla consumazione effettuata. Nel caso di specie, nella dettagliata ricostruzione dei ricavi della pizzeria/tavola calda, l'ufficio aveva valorizzato il consumo di farina e di mozzarella per le pizze, ricavando, con valore ponderato, il numero di pizze, che moltiplicato a un prezzo medio, assolutamente conforme al mercato, aveva evidenziato ricavi ben maggiori del dichiarato.

Sono queste le conclusioni raggiunte dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 24874/2023, che consentono di fare il punto su una modalità di ricostruzione dei ricavi che si può ormai ritenere consolidata.

L'ordinanza della Cassazione n. 24874/2023

La vicenda giudiziaria – che ha generato l'ordinanza della Suprema Corte n. 24874/2023 – trae origine dalla richiesta di cassazione della sentenza dell'allora CTR, che, riformando la pronuncia di I grado, aveva accolto il ricorso dei contribuenti avverso gli avvisi d'accertamento con i quali l'ufficio, contestando maggiori ricavi e minori costi relativamente all'anno d'imposta 2005, aveva rideterminato l'imponibile della società, ai fini Iva e Irap e, per il principio di trasparenza, quello dei soci, ai fini Irpef.

Il contenzioso trovava origine in una verifica condotta presso i locali della società – esercente l'attività di pizzeria/tavola calda -, e nella ricostruzione analitico-induttiva dei ricavi, desumibili dal consumo di materie prime (farina, mozzarelle e altro).

I contribuenti avevano sostenuto l'illegittimità degli esiti della verifica, ripresa poi nelle motivazioni degli atti impugnati, per l'erroneità dei ricarichi e del metodo di determinazione



del numero di pizze servite.

Il lungo contenzioso, introdotto non unitariamente da società e soci, giunto dinanzi alla Corte di Cassazione, era stato dichiarato nullo per mancato rispetto del litisconsorzio necessario.

Rimessa la controversia dinanzi alla CTP competente, il giudice di I grado aveva rigettato i ricorsi introduttivi dei contribuenti. La sentenza, appellata dai soccombenti, era stata riformata in sede d'appello con la pronuncia ora al vaglio della Corte.

Per quanto qui di interesse, i giudici di appello hanno ritenuto che la ricostruzione dei ricavi operata fosse illegittima per l'inattendibilità dei prezzi e per l'assenza di una media aritmetica ponderata *"essendo carente qualsiasi attendibile riferimento all'incidenza di vendita di ciascun tipo di prodotto sul totale delle vendite, al valore medio ponderato, alle percentuali di sfrido, ..."*.

Da qui il ricorso in Cassazione dell'Agenzia delle entrate, che ha chiesto la riforma della sentenza, ritenendo errata l'interpretazione della disciplina regolatrice della metodologia accertativa utilizzata.

Gli Ermellini, innanzitutto, ribadiscono che, ai fini dell'accertamento del reddito d'impresa o del debito Iva, a norma dell'articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 55, D.P.R. 633/1972, *"è legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo di materie prime, quando queste costituiscano gli ingredienti fondamentali, se non addirittura indispensabile ai fini della preparazione degli alimenti offerti, o del servizio che si accompagna alla consumazione effettuata"*^[1]. Rilevano, altresì, che anche in altri settori, *"come quello dei redditi professionali, il consumo di un prodotto può assumere valenza induttiva, significativa o addirittura assorbente, ai fini della ricostruzione del reddito"*^[2].

Nel caso di specie, nella dettagliata ricostruzione dei ricavi della pizzeria/tavola calda, l'ufficio aveva valorizzato il consumo di farina e di mozzarella per le pizze, ricavando, con valore ponderato, il numero di pizze, che moltiplicato a un prezzo medio, assolutamente conforme al mercato, aveva evidenziato ricavi ben maggiori del dichiarato.

A fronte della metodologia applicata, il giudice regionale ha ritenuto del tutto illegittimo l'accertamento, per inattendibilità dei prezzi medi calcolati dai verificatori, denunciando l'assenza di riferimento all'incidenza di vendita di ciascun tipo di prodotto sul totale delle vendite, alle percentuali di sfrido, al valore medio ponderato. A prescindere da alcuni presunti limiti dell'accertamento, osservano i massimi giudici che *"non è comprensibile la carenza di riferimento all'incidenza di vendita di ciascun tipo di prodotto sulle vendite complessive, quando dal consumo delle materie prime considerate è stato possibile giungere a determinare, induttivamente, il numero di pizze vendute, che costituisce un valore assoluto e non necessita di una verifica del rapporto tra tale prodotto e il totale delle vendite"*, così che *"il giudice regionale ha trascurato che le sue valutazioni, al più, avrebbero potuto incidere sul quantum dei maggiori ricavi contestati alla società, non già sulla integrale illegittimità della metodologia"*.



Le conclusioni, cui la CTR avrebbe potuto pervenire, “*potevano cioè supportare una motivata riduzione delle pretese fiscali, non già l’annullamento, tout court, dell’atto impositivo, tanto più che l’impugnazione di questo ha natura di impugnazione-merito e non di impugnazione-annullamento*”.

E di conseguenza si impone un nuovo giudizio di merito.

Quadro generale

Come è noto, le rettifiche di cui all’articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973 e all’articolo 54, comma 2, D.P.R. 633/1972, sono caratterizzate da ampi margini di apprezzamento.

Infatti, nel caso di ricostruzione indiretta dei ricavi o del volume d'affari, viene in rilievo il procedimento logico e l'attendibilità dei dati posti a base delle suddette ricostruzioni, giocando la coerenza e la sostenibilità della ricostruzione operata, alla luce anche dei comuni canoni di esperienza, di fatti notori e di altre specifiche circostanze rappresentate dalla parte.

Tutto ciò produce una serie di questioni che hanno visto più volte necessario l’intervento della Corte di Cassazione, che – in punto di diritto – traggono spinta dall’articolo 2727, cod. civ., secondo cui “*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*”. A norma dell’articolo 2729, comma 1, cod. civ., queste ultime possono essere ammesse solo se gravi, precise e concordanti.

In generale, quindi, come rilevato dalla G. di F., nella circolare n. 1/2018, vero e proprio manuale sui controlli, “*le presunzioni consistono in fatti o nozioni che, sebbene acquisiti o conosciuti, non forniscono alcuna diretta dimostrazione di situazioni o accadimenti, ma permettono comunque di risalire a questi attraverso un processo di logica consequenzialità*”. Precisano gli estensori del documento di prassi pubblicato che, “*per le presunzioni non legali, vale a dire semplici o semplicissime, non contemplate da alcuna disposizione fiscale e rappresentate da tutti quegli elementi o nozioni utilizzati in sede di controllo e accertamento in funzione di dimostrazione indiretta di fatti o situazioni (che, in sede contenziosa, sono inevitabilmente sottoposti al vaglio del giudice cui spetta esprimersi, in definitiva, sulla relativa capacità probatoria), è necessario esplicitare in maniera puntuale, argomentata e logicamente consequenziale, le ragioni per cui si ritiene che gli elementi presuntivi utilizzati siano idonei a comprovare i fatti o le situazioni che si intende dimostrare. Tale obbligo di dettagliata motivazione è particolarmente vincolante nei casi in cui l’attività ispettiva sia condotta utilizzando il metodo analitico – induttivo, fondato..... sulle risultanze contabili del contribuente, esistenti, formalmente corrette e generalmente attendibili e assistite dalla generale presunzione di “veridicità” alle stesse riconosciuta dall’ordinamento tributario; per tale ragione, ove, in tal caso, non si utilizzino prove dirette, bensì presunzioni, queste, oltre ad essere acquisite in esito a preventiva attività ispettiva, devono essere gravi, precise e concordanti*



Gli indicatori spie nei ristoranti

Delineato il quadro giuridico di riferimento, si analizzano alcuni interventi della Corte di Cassazione, che in forza di alcuni indicatori spie, hanno più volte legittimato la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base di una serie di elementi che investono l'attività stessa:

- tovaglioli: con la sentenza n. 9884/2002 la Corte ha ritenuto corretto “*l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati (pur dovendosi, del pari ragionevolmente, sottrarre dal totale i tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e simili)*- acqua minerale: con la sentenza n. 17408/2010, i supremi giudici hanno legittimato la ricostruzione indiretta effettuata sulla base del consumo dell'acqua minerale, che “*deve ritenersi un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate sia nel settore del ristorante che della pizzeria, più degli altri elementi indicati dalla parte ricorrente – gas, elettricità, tovaglie e tovaglioli o dal numero di coperti disponibili, dal personale dipendente e dai prezzi praticati –*”; sentenza peraltro confermata dalla successiva pronuncia della Cassazione n. 11622/2013, secondo cui “*è legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione anche sulla base del solo consumo di acqua minerale, costituendo lo stesso un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate – Sez. 5, sentenza 17408 del 23/07/2010, Rv. 614681*” e dalla sentenza n. 25129/2016;
- materie prime: sentenza n. 6361/2014, con cui la Corte di Cassazione ha riconosciuto valido l'accertamento presuntivo, effettuato nei confronti di un ristorante, partendo proprio dall'acquisto delle materie prime;
- personale in nero: con l'ordinanza n. 24250/2014 la Corte di Cassazione ha ritenuto legittima la valorizzazione dei lavoratori in nero impiegati in un ristorante. Per la Corte, tale circostanza è “*idonea a far ritenere complessivamente inattendibile la documentazione fiscale e a integrare la presunzione di maggiori ricavi non dichiarati*”;
- caffè: con l'ordinanza n. 21130/2018 la Corte di Cassazione ha legittimato il caffè corretto fiscalmente (la CTR ha valutato gli elementi forniti dall'ufficio, senza che la contribuente avesse fornito “*prova contraria circa la quantità di polvere di caffè reputata*”)



necessaria per preparare una tazzina di caffè”^[3].

In questo contesto si inseriscono una serie di pronunce che giocano a campo aperto:

- l’ordinanza della Corte di Cassazione n. 26951/2020: “*invero, non può dirsi che, riguardo al settore della ristorazione, vi sia un indicatore “principe” per la ricostruzione presuntiva dei ricavi, ben potendo gli indici rivelatori variare da caso a caso ed essendo compito del fisco, prima, e del giudice tributario di merito, poi, quello di cogliere i peculiari nessi inferenziali che siano adeguati alla singola fattispecie concreta (Cass. n. 11622 del 2013)*”. La CTR si è attenuta ai principi di cui sopra, nel ritenere condivisibile l’operato dell’ufficio che, partendo dagli stessi dati dichiarati dalla contribuente (fatture di acquisto dei quantitativi di materie prime utilizzate per la preparazione delle pietanze; dettaglio delle rimanenze iniziali e finali), “*ha effettuato un accertamento analitico-induttivo dei maggiori ricavi non dichiarati, determinando in base ai quantitativi di materie prime utilizzate, nel periodo in questione, per la produzione del servizio di ristorazione e per il consumo diretto, il numero delle pietanze vendute – considerati gli sfridi, i cali e l’autoconsumo, e senza conteggiare i contorni, gelati, caffè etc.- nonché il corrispettivo per ogni pietanza*”. Il giudice d’appello si è, dunque, “*chiaramente servito di una sequenza d’inferenze tali da individuare quella relazione tra fatto noto (consumi di materie prime in un dato periodo) e fatto ignoto (ricavi), che, senza avere i caratteri della necessarietà, è sufficiente a dimostrare il nesso di derivazione secondo canoni di ragionevole probabilità*”;
- in tema di accertamento analitico-induttivo nei confronti di un bar, è legittima la ricostruzione dei ricavi sulla base delle consumazioni più significative, ricavate dai quantitativi di prodotti acquistati, alle quali era stato applicato il prezzo medio praticato, così come esposto nel listino e nelle dichiarazioni rese dal rappresentante legale della società, “*temperata*” dal primo giudice che aveva corretto la ricostruzione sovrastimata dell’accertamento (Cassazione, ordinanza n. 25362/2020);
- valutata l’incongruità dei ricavi e dei redditi dichiarati, sulla base degli elementi acquisiti dall’ufficio, ritenuti sufficienti a supportare l’evasione addebitata, è legittima la sentenza di II grado che, senza invertire l’onere probatorio, ha svolto un ragionamento, non di equità, ma di merito, utilizzando parametri fondati sulla concreta situazione aziendale, determinando i ricavi omessi nella misura riferibile al compenso minimo di sostentamento per ciascuno dei soci che operano in azienda, maggiorato del rischio d’impresa (Cassazione, ordinanza n. 7695/2020);
- le ricostruzioni dei prezzi per ciascun piatto, sia alla carta sia su menù fisso, con un volume d’affari del tutto sproporzionato rispetto all’utile “*irrisorio*” di esercizio dichiarato, conduce a ritenere del tutto antieconomica l’attività svolta e, di conseguenza, irragionevoli le argomentazioni della contribuente volte a rimarcare che i prezzi assunti a base dell’accertamento non sono significativi e che non sarebbe stato valorizzato il fatto che il ristorante operava con differenti fasce di prezzo a seconda della tipologia di pasto, della fascia oraria e delle specifiche richieste (menù degustazione o menù personalizzati). È questo il principio che si ritrae dalla lettura dell’ordinanza della Corte di Cassazione n. 6618/2022;
- è legittima la ricostruzione dei ricavi operata nei confronti di una pizzeria, prendendo



le mosse dal consumo di farina accertato a mezzo delle fatture, sottratta una percentuale pari al 10% di c.d. sfrido, e ipotizzando un consumo medio di farina per ogni pizza, tenendo comunque conto della destinazione per un ulteriore 10% delle pizze prodotte ad autoconsumo. È questo il principio dettato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 31583/2023. Per gli Ermellini, “*in ambito fiscale ... gli elementi assunti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente plurimi – benché l'articolo 2729 cod. civ., l'articolo 38, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, e l'articolo 38, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, si esprimano al plurale – potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave (Cass. 15/01/2014, n. 656)*”. Quanto alla c.d. doppia presunzione, “*la sussistenza nell'ordinamento del suo divieto è stata esclusa da questa Corte, secondo cui il principio praesumptum de praesumpto non admittitur (o “divieto di doppie presunzioni” o “divieto di presunzioni di secondo grado o a catena”), se pure acriticamente menzionato in varie sentenze, è inesistente, perché non è riconducibile né agli evocati articoli 2729 e 2697 cod. civ. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento. Il fatto noto accertato in base ad una o più presunzioni (anche non legali), purché gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'articolo 2729 cod. civ., può legittimamente costituire la premessa di una ulteriore inferenza presuntiva idonea – in quanto, a sua volta adeguata – a fondare l'accertamento de! fatto ignoto. (Cass. 01/08/2019, n. 20748) La prova inferenziale che sia caratterizzata da una serie lineare di inferenze, ciascuna delle quali sia apprezzata dal giudice secondo criteri di gravità, precisione e concordanza, fa sì che il fatto noto attribuisca un adeguato grado di attendibilità al fatto ignorato, il quale cessa pertanto di essere tale, divenendo noto; ciò risolve l'equivoco logico che si cela nel divieto di doppie presunzioni (Cass. 07/12/2020, n. 27982). Pertanto, si è chiarito, ben può il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea, per essere a sua volta adeguata, a fondare l'accertamento del fatto ignoto (Cass., 24/08/2023, n. 25229)*”.

Brevi note finali

Come visto, in queste attività, il controllo dei verificatori, diretto alla ricostruzione indiretta dei ricavi, di fatto, viene eseguito verificando il rapporto tra il quantitativo dei costi significativi per l'attività svolta rispetto ai ricavi dichiarati.

L'acquisto di cartoni contenitori per pizza di asporto in misura notevolmente superiore rispetto alle pizze fatturate, l'indicazione di coperti superiori rispetto ai piatti consumati, l'impossibilità di sostentamento dei soci in presenza di perdite consistenti e ricorrenti, in assenza di giustificazioni dei contribuenti, il rapporto tra il quantitativo di merce acquistata e utilizzata nell'anno e quello necessario per la somministrazione dei diversi servizi^[4], etc. sono tutti elementi che legittimano l'accertamento.

Quindi, la Corte, da una parte, legittima il ragionamento presuntivo operato dall'ufficio, e dall'altra parte, consente al giudice di merito di modificarlo, atteso che il giudizio tributario è



di “*impugnazione-merito*”, finalizzato a una decisione sul rapporto tributario, sostitutiva dell’accertamento dell’Amministrazione finanziaria, entro il quadro probatorio esposto nello stesso atto impositivo.

In pratica, il giudice del merito deve valutare in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari offerti dall’ufficio e procedere dopo a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi singoli, rettificando eventualmente l’accertamento. E quindi il giudice – una volta valutata l’incongruità dei ricavi dichiarati rispetto ai costi sostenuti dall’impresa – ove non ritenga corretto il calcolo operato, può sostituirsi all’ufficio, rideterminando i ricavi omessi (per esempio, riconoscendo l’utilizzo di maggiori quantità di merce, per la preparazione di alcuni servizi).

Resta fermo che –Cassazione, ordinanza n. 1728/2018 – se è vero che spetta al giudice tributario il potere (dovere) di stabilire i limiti quantitativi di fondatezza della pretesa impositiva, così da adottare se del caso una pronuncia sostitutiva, “va però considerato che quest’attività di valutazione nel merito trova fondamento e limite – da un lato – nell’atto impositivo impugnato (non può il giudice tributario prendere in esame elementi diversi da quelli dedotti dall’Amministrazione finanziaria, a sostegno della propria pretesa, in tale atto); e – dall’altro – nella regola generale dell’onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che deve connotare la giurisdizione tributaria (non può il giudice tributario ricercare d’ufficio prove in luogo della parte che ne sarebbe onerata, e nemmeno può sostituirsi all’Amministrazione nella individuazione degli elementi constitutivi del rapporto d’imposta)”. Né questa funzione di revisione e rideterminazione del quantum dovuto “può spingersi fino al punto da sopperire all’accertata carenza di prova del credito tributario”.



SCHEDA DI SINTESI

È legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo di materie prime, quando queste costituiscano gli ingredienti fondamentali, se non addirittura indispensabili ai fini della preparazione degli alimenti offerti, o del servizio che si accompagna alla consumazione effettuata. Nel caso di specie, nella dettagliata ricostruzione dei ricavi della pizzeria/tavola calda, l'ufficio aveva valorizzato il consumo di farina e di mozzarella per le pizze, ricavando, con valore ponderato, il numero di pizze, che moltiplicato ad un prezzo medio, assolutamente conforme al mercato, aveva evidenziato ricavi ben maggiori del dichiarato. Sono queste le conclusioni raggiunte dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 24874/2023.

Gli Ermellini, innanzitutto, ribadiscono che, ai fini dell'accertamento del reddito d'impresa o del debito Iva, a norma dell'articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, e dell'articolo 55, D.P.R. 633/1972, "*è legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo di materie prime, quando queste costituiscano gli ingredienti fondamentali, se non addirittura indispensabile ai fini della preparazione degli alimenti offerti, o del servizio che si accompagna alla consumazione effettuata*". Nel caso di specie, nella dettagliata ricostruzione dei ricavi della pizzeria/tavola calda, l'ufficio aveva valorizzato il consumo di farina e di mozzarella per le pizze, ricavando, con valore ponderato, il numero di pizze, che moltiplicato a un prezzo medio, assolutamente conforme al mercato, aveva evidenziato ricavi ben maggiori del dichiarato.

L'acquisto di cartoni contenitori per pizza di asporto in misura notevolmente superiore rispetto alle pizze fatturate, l'indicazione di coperti superiori rispetto ai piatti consumati, l'impossibilità di sostentamento dei soci in presenza di perdite consistenti e ricorrenti, in assenza di giustificazioni dei contribuenti, il rapporto tra il quantitativo di merce acquistata e utilizzata nell'anno e quello necessario per la somministrazione dei diversi servizi, etc. sono tutti elementi che legittimano l'accertamento.

In pratica, il giudice del merito deve valutare in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari offerti dall'ufficio e procedere dopo a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi singoli, rettificando eventualmente l'accertamento. E quindi il giudice - una volta valutata l'incongruità dei ricavi dichiarati rispetto ai costi sostenuti dall'impresa - ove non ritenga corretto il calcolo operato, può sostituirsi all'ufficio, rideterminando i ricavi omessi (per esempio, riconoscendo l'utilizzo di maggiori quantità di merce, per la preparazione di alcuni servizi).

Quest'attività di valutazione nel merito trova fondamento e limite nell'atto impositivo impugnato.



[1] Cfr. Cassazione n. 15808/2006, in materia di tovaglioli, n. 20857/2007 e n. 17408/2010, in tema di consumo di acqua minerale; *idem* n. 13068/2011.

[2] Cassazione n. 30782/2018, in tema di consumo di guanti monouso presso lo studio di un odontoiatra.

[3] Nel caso in questione, secondo la CTR, l'ufficio aveva calcolato in 8 grammi la polvere di caffè occorrente per una tazzina di caffè, riconoscendo lo sfrido, atteso che “*normalmente vengono considerati 6,5 o 7 g.*”, e scorporandola dal caffè utilizzato per preparare i cappuccini e da quello venduto sfuso in confezioni. Inoltre, l'accertamento operato aveva tenuto conto dell'ubicazione dell'esercizio (nella stessa zona insistevano altri 5 bar).

[4] Sussistono dei precisi parametri nei dosaggi adottati per la preparazione delle diverse consumazioni, desumibili dalla specifica metodologia di controllo predisposta dall'Agenzia delle entrate.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Accertamento e contenzioso](#)”.



CASI OPERATIVI

Estrazione di carburanti dal deposito fiscale e recupero dell'Iva versata

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo and the text "La professionalità va riconosciuta" in large white font. To the right, it says "100 BEST IN CLASS 2024 Edition". Below the text are logos for Euroconference, Forbes, and TeamSystem, along with a circular portrait of two professionals.

A Srl esercente attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio di carburanti acquista gasolio per autotrazione dall'ENI.

Il gasolio viene immesso in un deposito fiscale ai sensi dell'articolo 1, commi 937-943, L. 205/2017 (c.d. Legge di bilancio 2018) per cui all'atto dell'acquisto non viene addebitata l'Iva.

A Srl effettua un versamento cumulativo per l'Iva stimata in relazione ai prodotti che prevede di estrarre dal deposito. Il versamento viene effettuato con F24 ELIDE e con codice tributo 6044.

Successivamente al pagamento dell'imposta estrae il prodotto e lo vende ai propri clienti addebitando l'Iva.

Come viene recuperata l'Iva versata con codice tributo 6044?

Come si indica questo versamento nelle liquidazioni periodiche (Li.Pe.) e nella dichiarazione annuale?

Qual è il comportamento corretto da tenere?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Dichiarazione annuale e calcolo del plafond da utilizzare

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

Sistema doganale e compliance

Scopri di più

In un precedente contributo abbiamo visto come il controllo del plafond utilizzato nel 2023, impone delle **verifiche** che vanno al di là di quanto si deve semplicemente inserire nel rigo VF17 della dichiarazione annuale Iva, prendendo semplicemente i **dati emergenti dalla contabilità**. In sostanza, il modello dichiarativo non evidenzia tutte le sfaccettature delle **operazioni non soggette ad Iva in presenza di plafond**.

Se queste “mancanze” del modello Iva si riflettono sul dato del plafond utilizzato lo scorso anno, da inserire nel rigo VF17, le stesse si riflettono in misura ancora maggiore sui **dati che emergono dal rigo VE30** della dichiarazione, che è quello che dovrebbe dirci **quanto plafond è spendibile nel corrente anno**.

Il rigo **VE30 è composto di 5 campi**, di cui quattro **sono dei “sotto-campi”** che servono per splittare il valore complessivo del rigo nelle quattro categorie di operazioni che formano **plafond**:

- le **esportazioni**;
- le **cessioni intracomunitarie**;
- le cessioni verso **San Marino**;
- le **operazioni assimilate**.

Sez. 4 - Altre operazioni		Operazioni che concorrono alla formazione del plafond			
		Esportazioni	Cessioni intracomunitarie		
VE30	2	,00	3	,00	
		Cessioni verso San Marino	Operazioni assimilate		
	4	,00	5	,00	

Ovviamente, nel mondo informatico, tali campi vengono **compilati automaticamente dal software** in funzione dei vari codici Iva che sono stati utilizzati nell'emissione delle fatture in



corso d'anno. Se, quindi, in corso d'anno si fossero fatturate come esportazioni delle **cessioni a viaggiatori extracomunitari** (ex [articolo 38-quater, D.P.R. 633/1972](#)) o delle **cessioni di beni fuori campo Iva per mancanza del presupposto territoriale** – da fatturare con l'[articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972](#), se relative a **merci che sono partite dall'estero** – chiaramente tali operazioni confluirebbero erroneamente nel **rito VE30** e si sarebbe, quindi, convinti di avere un **plafond disponibile maggiore di quello reale**. In questo senso, un **primo controllo** che potrebbe essere fatto – magari a campione – sarebbe quello di **verificare le fatture per esportazioni**, e verificare che **non si nascondano operazioni che esportazioni non sono**; in questa categoria, rientrano, ad esempio, le **esportazioni doganali non Iva**, cioè operazioni per le quali **c'è una bolla doganale, ma non c'è il trasferimento di proprietà tra due soggetti**. I casi potrebbero essere quelli di **beni strumentali inviati fuori dalla Ue per esigenze dell'impresa o di beni inviati per essere lavorati**, nei quali la **procedura corretta è quella di emettere** – ai soli fini dell'espletamento delle operazioni doganali – un **documento che valorizzi i beni** (fattura pro-forma, lista valorizzata) e non certamente una **fattura a sé stessi o al lavorante**.

Fatto eventualmente questo primo controllo, il successivo potrebbero essere quello di **controllare se nel campo 2 è confluito anche il valore di esportazioni gratuite**. Per le stesse, è prassi emettere una **fattura non imponibile al cliente**, avvertendolo che la fattura non è da pagare, ma **tali operazioni non concorrono a formare il plafond**.

Un terzo controllo da suggerire è quello di verificare nel campo 5, dedicato alle altre operazioni assimilate alle esportazioni, **l'eventuale presenza di operazioni fatturate con il titolo di non imponibilità ai sensi dell'articolo 8-bis o 9**. Tali operazioni, infatti, formano plafond, solo se sono **effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa**; pertanto, una eventuale fatturazione occasionale di tali operazioni **non concorre alla formazione del plafond**.

Ulteriore controllo, con riferimento al campo 3, legato alle cessioni intracomunitarie, è **l'eventuale presenza di "cessioni a sé stessi" per i soggetti che sono identificati in altro Paese UE**. Errore comune è quello di fatturare la cessione a sé stessi a **valore corrente delle merci**, mentre **la normativa prevede** che la base imponibile di tali operazioni sia **il costo**. Se, ad esempio, una impresa che produce scarpe è identificata in Francia, dove ha un deposito dal quale serve i clienti francesi, ai quali vende le scarpe ad euro 200 il paio, quando invia le scarpe dalla fabbrica italiana al deposito francese deve **emettere fattura** non imponibile dalla partita Iva italiana a quella francese non per euro 200 il paio, ma **per il minore costo di produzione**.

Il modello dichiarativo Iva, poi, **non evidenzia se una parte del plafond che emerge dal rigo VE30 è vincolato**, ovvero **spendibile solo per acquistare merci** che devono essere esportate nei **sei mesi successivi**. Tale plafond ha il vincolo quando l'operazione di vendita (che ha generato il plafond) è stata **preceduta da un acquisto**, con **spedizione diretta dal fornitore al cliente**; in sostanza, **il plafond vincolato lo hanno gli intermediari di operazioni triangolari**. In questo caso, il suggerimento è quello di **controllare eventuali acquisti non imponibili**, a norma dell'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#) e dell'[articolo 58, D.L. 331/1993](#) e gli **acquisti intracomunitari integrati senza Iva**, ai sensi dell'[articolo 40, D.L. 331/1993](#).



Fatti tali controlli, ricordiamo che, nel corso dell'anno, si dovranno **monitorare ulteriori situazioni** (o utilizzare il plafond con “buon senso”), tenendo conto che lo stesso **potrebbe diminuire in corso d'anno**, qualora lo stesso sia stato formato con **fatture di acconto relative a merce che poi non è uscita**, fatture non imponibili ex [**articolo 8, comma 1, Lett. b\), D.P.R. 633/1972**](#), per le quali, poi, si sia dovuto regolarizzare con Iva la mancata uscita, o la **concessione di sconti su operazioni che hanno concorso a formare il plafond**. In tutte queste circostanze, dove **viene meno il titolo di non imponibilità o l'importo**, quello che diminuisce è **il plafond dell'anno in cui si è registrata l'operazione originaria**, e non quello dell'anno in cui si è verificato l'evento.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La nuova Ivafe paradisiaca nella recente circolare n. 3/E/2024

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

Nuova fiscalità internazionale alla luce della riforma fiscale

Novità in tema di fiscalità internazionale previste dalla legge di bilancio 2024 e dal decreto attuativo di riforma fiscale

Scopri di più

Il punto 2 della [**circolare n. 3/E/2024**](#) affronta il tema della applicazione dell'**Ivafe maggiorata** per gli investimenti finanziari detenuti in **Paesi a fiscalità privilegiata**.

L'[**articolo 1, comma 91, lettera b\), L. 213/2023**](#) (Legge di bilancio 2024), ha elevato al **4 per mille** annuo l'aliquota dell'imposta sul valore delle attività finanziarie (Ivafe) di cui all'[**articolo 19, comma 18, D.L. 201/2011**](#), dovuta in relazione ai prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a **regime fiscale privilegiato**.

In sostanza, l'imposta viene **raddoppiata** in quanto, generalmente, **non è riconosciuto un credito** a fronte della corrispondente imposta pagata all'estero, atteso che le convenzioni stipulate dall'Italia prevedono la **tassazione esclusiva nel Paese di residenza**, ossia in Italia.

La [**circolare n. 28/E/2012**](#), al riguardo, precisa che *“Qualora con il Paese nel quale è detenuta l'attività finanziaria sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni riguardante anche le imposte di natura patrimoniale che preveda, per tale attività, l'imposizione esclusiva nel Paese di residenza del possessore, non spetta alcun credito d'imposta per le imposte patrimoniali eventualmente pagate all'estero. In tali casi, per queste ultime può essere chiesto il rimborso all'Amministrazione fiscale del Paese in cui le suddette imposte sono state applicate nonostante le disposizioni convenzionali”*.

In relazione alla individuazione dei paradisi fiscali, occorre fare riferimento agli **Stati e ai territori individuati dal Decreto MEF 4.5.1999** (e successive modifiche), emanato ai sensi dell'[**articolo 2, comma 2-bis, Tuir**](#).

La [**circolare n. 3/E/2024**](#) ricorda che, per effetto delle modifiche apportate al Decreto MEF 4.5.1999 dal successivo Decreto MEF 20.7.2023, a partire dall'1.1.2024, **la Svizzera è eliminata dall'elenco degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato**.

È interessante rilevare come l'Agenzia, nonostante il dettato normativo relativo alle sanzioni per il monitoraggio fiscale, **abbia ormai abbandonato il D.M. 21.11.2001**. Il nuovo comma 20-bis, infatti, prevede che «*l'imposta di cui al comma 18 è stabilita nella misura del 4 per mille*



annuo, a decorrere dal 2024, del valore dei prodotti finanziari detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999».

La circolare ricorda che sono **soggetti passivi dell'Ivafe** le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate, ai sensi dell'[**articolo 5 Tuir**](#), **residenti in Italia**.

L'Agenzia osserva, inoltre, che si tratta dei **medesimi soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale**, a norma dell'[**articolo 4, comma 1, D.L. 167/1990**](#), mediante la compilazione del **quadro RW del modello di dichiarazione dei redditi**.

L'incremento, tuttavia, non riguarda i **conti correnti** per i quali l'Ivafe viene confermata nella **misura di 34 euro**. Il conto corrente, infatti, **non è annoverato tra i prodotti finanziari**. Coerentemente, la [**circolare n. 3/E/2024**](#) precisa che *“A decorrere dal 2024 l'aliquota da applicare sul valore dei prodotti finanziari per calcolare l'Ivafe dovuta è, pertanto, stabilita nella misura del 4 per mille annuo, solo se tali prodotti sono detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato; in caso contrario, continua ad applicarsi la misura ordinaria del 2 per mille annuo”*.

L'incremento, inoltre, **non ha ad oggetto l'imposta sulle criptoattività** in quanto, pur rientrando nel comma 18, ha **una denominazione diversa** (imposta sulle criptoattività) e le criptoattività **non sono tecnicamente dei prodotti finanziari**. Inoltre, per gli stessi **non è possibile** identificarne un **“luogo fisico di detenzione”**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Concordato preventivo sperimentale per i forfettari

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: accertamento e nuovo concordato biennale

[Scopri di più](#)

Per i contribuenti che adottano il **regime forfettario**, di cui all'[articolo 1, comma da 54 a 89, L. 190/2014](#), la proposta di concordato preventivo, da parte dell'Agenzia delle entrate, **non sarà biennale**, ma riguarderà esclusivamente il **periodo d'imposta 2024** e avrà **carattere sperimentale**. È quanto prevede l'articolo 7, comma 2, del D.Lgs. approvato dal Governo ed in attesa di pubblicazione di Gazzetta Ufficiale. Gli articoli da 23 a 33 del citato Decreto si occupano, nello specifico, del **concordato preventivo per i contribuenti forfettari**, e per numerosi aspetti ci si limita a richiamare le disposizioni applicabili per i contribuenti "ordinari", ai quali si rendono applicabili gli indicatori di affidabilità fiscale (ISA).

Il primo aspetto da evidenziare riguarda la **causa di esclusione** prevista nell'articolo 24, comma 1, secondo cui **non possono accedere al concordato preventivo biennale** (in realtà solo per l'anno 2024) i contribuenti che hanno iniziato **l'attività nel periodo d'imposta precedente** a quello cui si riferisce la proposta. Pertanto, tutti **coloro che hanno iniziato l'attività nel corso del 2023** adottando il regime forfettario **non potranno concordare il reddito** con il Fisco per il periodo d'imposta 2024. Al pari di quanto previsto per i contribuenti "ordinari", anche per i forfettari è previsto che, nei periodi d'imposta oggetto di concordato (in prima battuta solo per l'anno 2024) restano fermi **gli obblighi previsti per tali soggetti**. Si tratta, in buona sostanza, di **conservare le fatture di vendita** (elettroniche per tutti a partire dallo scorso 1.1.2024) ed i **documenti relativi agli acquisti**, di **predisporre la dichiarazione dei redditi** (comprese le informazioni del quadro RS "sostitutivo" degli ISA), nonché di **adempiere agli obblighi di sostituto d'imposta** in relazione ad eventuali redditi di lavoro dipendente. Pleonastica è la disposizione contenuta nell'articolo 29 del Decreto, secondo cui l'adesione al concordato **non produce affetti ai fini Iva**, "*la cui applicazione avviene secondo le regole previste per i contribuenti che aderiscono al regime forfettario*". Tali regole, come noto, prevedono la non applicazione dell'Iva nelle operazioni attive e l'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti, mentre **restano ferme le regole sulla rettifica della detrazione in "entra" e in "uscita"** e gli eventuali obblighi di applicazione dell'Iva (e del relativo versamento) per gli **acquisti in regime di inversione contabile**.

Per quanto attiene il reddito oggetto di concordato e la rilevanza delle basi imponibili, rispettivamente disciplinate dagli articoli 28 e 30 del Decreto, si applicano le **stesse regole già**



previste per i contribuenti ordinari, ivi compresa la disposizione secondo cui in presenza di circostanze eccezionali, da individuarsi con Decreto del MEF, che generano **minori redditi effettivi eccedenti il 50% rispetto a quello concordato**, si genera la decadenza dal concordato stesso già a partire da tale periodo d'imposta. In merito alle cause di cessazione del concordato, l'articolo 32 prevede che il concordato cessa i propri effetti in **due ipotesi**:

- modifica dell'attività **svolta nel corso del biennio** (2024 per la prima applicazione) rispetto a quelle esercitata nel periodo d'imposta antecedente al biennio stesso (2023), a meno che tali attività rientrino in gruppi di settore ai quali si rendono applicabili gli stessi coefficienti di redditività previsti per la determinazione del reddito dei contribuenti forfettari;
- **cessazione dell'attività**.

In merito alla prima delle due cause di esclusione, poiché i contribuenti forfettari **non applicano gli ISA**, la modifica dell'attività nel corso del 2024 che comporta un differente coefficiente di redditività rispetto a quello applicato nel 2023 (base di calcolo del reddito concordato) **porta alla decadenza degli effetti**; si pensi, ad esempio, ad un intermediario del commercio, con coefficiente di redditività del 62% che, nel corso del 2024, modifica l'attività offrendo **servizi finanziari con coefficiente del 78%**.



ACCERTAMENTO

Ispezione fiscale conseguente a denuncia anonima

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

[Scopri di più](#)

L'attività istruttoria ha la finalità di **indagare per acquisire** la conoscenza dei fatti **rilevanti** ai fini dell'esercizio della funzione impositiva. L'obiettivo è **portare alla luce pratiche di evasione fiscale, operazioni elusive** e, più in generale, la **falsità** di una **dichiarazione fiscale** o, addirittura, la sua **omissione**.

L'esercizio di tale attività **non è prerogativa esclusiva dell'Agenzia delle entrate**, come nel caso dell'emissione dell'avviso di accertamento, potendo essere condotta anche dal **Corpo della Guardia di finanza** nell'esercizio dell'attività di **polizia giudiziaria**.

Ai **verificatori fiscali** competono tutti i **poteri di accesso, ispezione e verifica** previsti dall'[articolo 33, D.P.R. 600/1973](#) e dall'[articolo 52, D.P.R. 633/1972](#), ai quali fanno da contraltare i **diritti e le garanzie dei contribuenti sottoposti a verifica fiscale** di cui all'[articolo 12, L. 212/2000](#), così come recentemente modificato dal **D.Lgs. 219/2023** (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

Al riguardo, è interessante chiarire se tra le **fonti di innescio** di un'attività di **verifica fiscale** potrebbe esserci o meno una "**denuncia anonima**".

Innanzitutto, occorre rilevare che per **accesso** si intende la facoltà di **ingresso in un luogo, anche senza il consenso** del soggetto che ne ha la disponibilità, al fine di compiere le indagini. L'**ispezione**, invece, consiste in un **esame** della **documentazione rinvenuta** in tale luogo e può concernere tutti i **libri, registri, documenti e scritture** che siano rinvenuti. Infine, per **verifica** si intende il complesso delle attività dirette a controllare il **corretto adempimento** delle **norme fiscali**.

Con specifico riferimento ai **luoghi di accesso**, è d'uopo sottolineare che potrebbe essere necessario il rispetto di talune **prescrizioni**. A differenza di quanto previsto per l'accesso sul luogo di lavoro, nel caso in cui la verifica fiscale debba essere svolta presso **locali utilizzati promiscuamente**, ovvero sia per l'esercizio dell'attività commerciale o professionale, sia come abitazione, è necessaria un'ulteriore **autorizzazione rilasciata dal procuratore della Repubblica**. Tale autorizzazione **non** deve contenere l'indicazione di **gravi indizi di evasione** ovvero di una



motivazione specifica, in quanto si tratta di una sorta di **atto dovuto**, un mero adempimento procedurale che si limita a riscontrare la ricorrenza dei presupposti richiesti dalla norma, ai fini dell'accesso domiciliare.

Secondo la **giurisprudenza di legittimità** (**Cassazione n. 11779/2018**), sono **nulli** gli atti emessi in seguito a **verifiche** eseguite in **locali utilizzati promiscuamente in assenza dell'autorizzazione**.

Anche in ipotesi di **accesso presso l'abitazione** del contribuente o di un parente o dei soci della società, viste le particolari caratteristiche del luogo di indagine, dove si svolge la **vita personale e familiare**, occorre una preventiva **autorizzazione del procuratore della Repubblica**, al fine di rispettare la riservatezza di tutti i soggetti coinvolti. In questo caso, però, è **necessario** che sussistano **gravi indizi di violazioni** delle norme tributarie e che l'accesso sia necessario allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture e altre prove delle presunte violazioni, al fine di **limitare gli accessi nella sfera privata** del contribuente alle fattispecie in cui esistano degli elementi che possano ragionevolmente indurre gli ispettori a ritenere che in quel luogo siano presenti (ovvero nascoste) le **prove della violazione tributaria compiuta**.

Allo stesso modo, la **giurisprudenza di legittimità** ha sottolineato che è **nullo** l'accertamento fondato su prove acquisite nell'abitazione del contribuente, quando **l'autorizzazione all'accesso non indichi gli elementi indiziari** della violazione tributaria sospettata (**Cassazione n. 17957/2012**).

La **distinzione** non appena operata è **fondamentale** per la risoluzione della questione prospettata.

Recentemente, la giurisprudenza di legittimità (**Cassazione n. 763/2024**) ha ribadito che il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti e altre prove reperite mediante **accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica**, ha il **potere-dovere**, oltre che di verificare la **presenza**, nel decreto autorizzativo, di una **motivazione** (sia pure concisa o *per relationem* mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente) circa il concorso di **gravi indizi** del verificarsi dell'**illecito fiscale**, anche di controllare la **correttezza in diritto** del relativo **apprezzamento**, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca **valenza indiziaria**. Pertanto, nell'esercizio di tale compito, il giudice deve **negare la legittimità dell'autorizzazione** emessa **esclusivamente** sulla scorta di **informazioni anonime**, valutando conseguenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove.

Va da sé, invece, come in ipotesi di **accesso in luoghi diversi dal domicilio**, non occorrendo una preventiva **autorizzazione del procuratore della Repubblica** o, comunque, essendo quest'ultima un **mero atto dovuto**, l'**ispezione fiscale** può avere origine anche in una **denuncia anonima**.