



NEWS

# Euroconference

**Edizione di lunedì 19 Maggio 2025**

## ISTITUTI DEFLATTIVI

**Accertamento con adesione: l'alternatività delle ipotesi di ulteriore esercizio dell'azione accertatrice**

di Gianfranco Antico

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Ultimi giorni per procedere con l'estromissione agevolata – I° parte**

di Alessandro Bonuzzi

## IVA

**Soggetta a Iva la consulenza legale pro bono se l'onorario è dovuto dalla parte soccombente**

di Marco Peirolo

## CONTENZIOSO

**L'integrazione dei motivi di ricorso: linea del Piave contro la sentenza in forma semplificata**

di Silvio Rivetti

## REDDITO IMPRESA E IRAP

**Il CPB, le imposte anticipate e le prospettabili questioni di censura costituzionale (I parte)**

di Luciano Sorgato

## EDITORIALI

**L'intelligenza artificiale ridefinisce la professione del commercialista: un'analisi approfondita**

di Milena Montanari



## ISTITUTI DEFLATTIVI

# **Accertamento con adesione: l'alternatività delle ipotesi di ulteriore esercizio dell'azione accertatrice**

di Gianfranco Antico

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**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 Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Nel corso di questi anni continua a tenere banco la questione oggi decisa con l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 788/2025, in ordine ai rapporti tra accertamento parziale e intervenuta adesione. Per gli Ermellini, la presenza di un accertamento parziale definito con adesione, non inibisce l'esercizio dell'ulteriore potestà accertativa, entro i termini previsti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972. E la Corte, inoltre, con chiarezza, precisa che le ipotesi, contemplate dal comma 4 dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997, in cui l'intervenuta definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, sono da considerare fra loro alternative.

## Premessa

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 788/2025, ha confermato che, in presenza di un accertamento parziale definito con adesione, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente rinnovare l'esercizio della potestà accertativa, purché anteriormente al decorso dei termini all'uopo stabiliti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973, in tema di imposte dirette e dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972, in materia di Iva, anche in difetto di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. E in tema di accertamento con adesione, le ipotesi, contemplate dal comma 4, dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997, in cui l'intervenuta definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, sono da considerare fra loro alternative.

Verifichiamo, quindi, il percorso giuridico seguito dai massimi giudici, per giungere a tali decisioni.

## L'ordinanza della Cassazione n. 788/2025

Il fatto oggetto dell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 788/2025 trae origine da un avviso



di accertamento parziale, con il quale l'ufficio disconosceva la deducibilità degli interessi passivi indicati dalla contribuente nella dichiarazione dei redditi presentata ai fini delle imposte dirette e dell'Iva per l'anno 2010, riprendendo a tassazione il corrispondente importo di 144.315,90 euro.

In precedenza, con riferimento al medesimo anno d'imposta, lo stesso ufficio aveva notificato alla società altro atto avviso di accertamento, definito con adesione, e relativo al recupero di interessi attivi c.d. "*di dilazione*", erroneamente riportati nella dichiarazione dei redditi fra le variazioni fiscali in diminuzione.

La contribuente impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla allora CTP che, in parziale accoglimento del suo ricorso, rideterminava in 47.212,31 euro l'ammontare degli interessi passivi indeducibili.

Decisione successivamente riformata in appello, che in accoglimento della richiesta della parte privata, annullava l'atto impositivo in questione. A fondamento della pronuncia resa il collegio regionale osservava che, avendo l'Amministrazione finanziaria emesso un precedente avviso di accertamento definito con adesione, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice sarebbe stato possibile, ai sensi dell'articolo 2, comma 4, lettera a), D.Lgs. 218/1997, nel solo caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, situazione non ricorrente nel caso di specie, atteso che già in occasione del precedente accertamento l'ufficio era in condizione di contestare l'indeducibilità degli interessi passivi indicati dalla contribuente.

Da qui il ricorso erariale in Cassazione, denunciando la violazione e la falsa applicazione degli articoli 2, comma 4, e 15, D.Lgs. 218/1997, nonché degli articoli 41-bis e 43, D.P.R. 600/1973. Si sostiene che avrebbe errato la CTR nell'affermare che, a fronte di un precedente atto impositivo oggetto di accertamento con adesione, l'esperimento dell'ulteriore azione accertatrice sarebbe stato possibile soltanto in caso di "*sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*". I giudici regionali avrebbero, infatti, trascurato che l'accertamento contenuto nel primo avviso era solo parziale, onde la sua definizione con adesione non impediva il rinnovato esercizio della potestà accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, alla luce del disposto dell'articolo 2, comma 4, lettera b), D.Lgs. 218/1997.

Per gli Ermellini, il motivo addotto è fondato. I giudici di vertice ricordano, infatti, che nel caso di specie il primo accertamento aveva natura parziale e a tenore dell'articolo 2, comma 4, lettera b), D.Lgs. 218/1997, la definizione con adesione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, nell'osservanza dei termini di legge, "*se la definizione riguarda accertamenti parziali*".

Precisano i massimi giudici che trattasi di ipotesi chiaramente alternativa a quella contemplata dalla precedente lettera a), dell'articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997, alla quale hanno fatto esclusivo riferimento i giudici di II grado<sup>[1]</sup>.

Pertanto, deve ritenersi che: "*in presenza di un accertamento parziale definito con adesione,*



*l'Amministrazione finanziaria possa legittimamente rinnovare l'esercizio della potestà accertativa, purché anteriormente al decorso dei termini all'uopo stabiliti dagli articoli 43 del D.P.R. 600 del 1973 in tema di imposte dirette e dall'articolo 57 del D.P.R. 633 del 1972 in materia di Iva, anche in difetto di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”.*

Del resto, diversamente opinando, non avrebbe alcun senso la distinta previsione delle ipotesi di cui alle lettere a) e b), dell'articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997, qualora entrambe fossero assoggettate al medesimo presupposto applicativo.

I giudici di piazza Cavour, inoltre, rammentano che l'accertamento parziale “*costituisce uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile e non rappresenta un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli articoli 38 e 39 del D.P.R. 600 del 1973 e agli articoli 54 e 55 del D.P.R. 633 del 1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole*”.

Invero, la differenza qualitativa di tale tipo di accertamento in confronto a quello ordinario non discende dalla particolare semplicità della segnalazione, potendo basarsi anche su una verifica generale[\[2\]](#).

Fatte queste puntualizzazioni, si osserva che la CTR, pur avendo appurato che nei confronti della Srl era stato effettuato un primo accertamento parziale definito con adesione, non ha tenuto conto di detta circostanza nel momento in cui ha affermato che l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice sarebbe stato possibile soltanto in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Dalle esposte considerazioni si ricava che il collegio regionale è effettivamente incorso nel denunciato “*error in iudicando*”, avendo, “*per un verso, trascurato la disposizione di cui alla lettera b), dell'articolo 2, comma 4, del D.Lgs. 218/1997, per altro verso, sussunto la fattispecie concreta, come ricostruita in sentenza alla stregua delle allegazioni delle parti, in una previsione (quella recata dalla precedente lettera a) che non le si addice*”.

Per completezza espositiva, viene chiarito che “*non si attaglia alle peculiarità della vicenda esaminata l'orientamento nomofilattico secondo cui, dopo l'emissione di un avviso di accertamento parziale ex articolo 41-bis del D.P.R. 600 del 1973 o 54, comma 5, del D.P.R. 633 del 1972, è possibile procedere ad un ulteriore accertamento per il medesimo periodo di imposta, purché entro i termini di decadenza previsti dalla legge, soltanto ove questo sia fondato su fonti diverse o comunque su dati la cui conoscenza da parte dell'ente impositore sia sopravvenuta. Il suaccennato indirizzo giurisprudenziale è stato, infatti, enunciato con riferimento a ipotesi in cui un primo accertamento parziale, non oggetto di definizione agevolata, era stato seguito da un accertamento integrativo riguardante lo stesso periodo di imposta di quello precedente. Si era, dunque, in presenza di casi nei quali non veniva in rilievo la disposizione contenuta nell'articolo 2, comma 4, lettera b), del D.Lgs. 218 del 1997*”.

D'altronde, proprio l'esistenza di una specifica previsione normativa sul punto vale ad



avvertire il destinatario di un avviso di accertamento parziale che l'eventuale definizione con adesione non impedisce l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, nell'osservanza dei termini all'uopo stabiliti dalla legge, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio.

Viene, quindi, conclusivamente, affermato il seguente principio di diritto: *"In tema di accertamento con adesione, le ipotesi, contemplate dal comma 4 dell'articolo 2 del D.Lgs. 218 del 1997, in cui l'intervenuta definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del D.P.R. 600 del 1973 e dall'articolo 57 del D.P.R. 633 del 1972, sono da considerare fra loro alternative. Conseguentemente, nel caso in cui un avviso di accertamento parziale ex articolo 41-bis del D.P.R. 600 del 1973 o ex articolo 54, comma 5, del D.P.R. 633 del 1972 sia stato definito con adesione, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice nell'osservanza dei termini predetti deve ritenersi consentito, ai sensi della lettera b) del comma 4 innanzi citato, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Ufficio, come invece richiesto nella diversa ipotesi prevista dalla precedente lettera a)"*.

## L'esercizio dell'ulteriore attività accertatrice: regole e limiti

L'accertamento con adesione del contribuente, di cui al D.Lgs. 218/1997, è lo strumento che permette di giungere a una definizione concordata della pretesa fiscale<sup>[3]</sup>.

Le diverse regole per l'avvio del procedimento di adesione sono sostanzialmente contenute nei novellati articoli 5<sup>[4]</sup> e 6<sup>[5]</sup>, D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva, dove comunque il contraddittorio costituisce il punto nevralgico attorno al quale ruota l'intero procedimento, durante il quale viene posta in discussione la sostenibilità della pretesa fiscale, analizzati gli eventuali elementi che possano condurre alla sua riduzione o modifica, ponderata la convenienza a definire eventualmente l'accertamento in rapporto alla prosecuzione della controversia in sede contenziosa.

L'utilizzo del termine definizione – nell'ambito del titolo dell'articolo 1, D.Lgs. 218/1997 – evidenzia l'intangibilità del nuovo imponibile determinato in contraddittorio fra le parti e l'esito dell'accordo (*rectius*, atto di adesione) non potrà essere modificato e/o integrato dall'ufficio, né impugnato dal contribuente, ferma restando la riserva dell'Amministrazione finanziaria di poter svolgere una ulteriore azione accertatrice in presenza di particolari circostanze, in forza di quanto statuito nell'articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997. Infatti, detta ultima norma contiene delle disposizioni volte a temperare, da un lato, la legittima esigenza dei contribuenti di avere certezze in ordine alla possibilità di chiudere definitivamente la propria posizione fiscale per un determinato periodo d'imposta e, dall'altro, l'interesse pubblico a recuperare a tassazione rilevanti evasioni d'imposta, non emerse al momento della redazione dell'atto di adesione<sup>[6]</sup>.

Il Legislatore delegato – articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997 – ha quindi riservato



all'Amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare ulteriori accertamenti, anche dopo l'intervenuta definizione dell'annualità, nel caso in cui ricorrano una serie di condizioni.

### **Le condizioni**

Se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi che consentano di accertare un maggior reddito imponibile superiore al 50 % di quello definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro.

Se la definizione ha riguardato un accertamento parziale.

Se la definizione ha riguardato i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5, Tuir, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria.

Se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Analizziamo, in dettaglio le diverse condizioni previste.

### **La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**

Per l'applicazione di detta condizione devono sussistere congiuntamente entrambi i presupposti: la sopravvenuta conoscenza degli elementi utili all'accertamento e gli esiti dell'attività accertatrice devono essere superiori alle soglie stabilite dalla norma. In ordine al secondo presupposto, le istruzioni ministeriali contenute nella circolare n. 235/1997 chiariscono che “... *il limite del 50% va commisurato al “reddito definito” e non al “maggior reddito definito”, con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l’ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi*”.

La stessa circolare n. 235/1997, nel ricordare che gli elementi devono essere nuovi perché venuti a conoscenza dell'ufficio solo successivamente all'emanazione del precedente atto impositivo, richiama, espressamente, le precedenti istruzioni di servizio n. 7/1496 del 30 aprile 1997, a proposito della necessità di specificare nell'ulteriore atto di accertamento gli elementi sopravvenuti e il modo in cui l'ufficio né è venuto a conoscenza, curando di porre in rilievo non soltanto che trattasi di fatti sconosciuti alla data del precedente accertamento ma anche che non era possibile rilevarli né dal contenuto della dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio alla data medesima.

### **Accertamenti parziali**

Gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis, D.P.R. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R. 633/1972, non costituiscono un metodo di accertamento che deroga alle previsioni di cui agli



articoli 38 e 39, D.P.R. 600/1973, ai fini reddituali, e articoli 54 e 55, D.P.R. 633/1972, ai fini Iva, quanto piuttosto una modalità procedurale cui si applicano le stesse regole previste per gli accertamenti ordinari (acquiescenza, definizione delle sole sanzioni, autotutela, accertamento con adesione, mediazione, impugnazione dell'avviso, conciliazione giudiziale, iscrizione a ruolo)[\[7\]](#).

La L. 311/2004 ha apportato sensibili modifiche all'impianto normativo degli accertamenti parziali, disponendo l'utilizzabilità degli elementi che provengono dall'attività di controllo esterna (accessi, ispezioni e verifiche) nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali ed estendendo lo strumento alle ipotesi in cui dalle segnalazioni emerge comunque, ai fini delle imposte sui redditi, l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate.

L'ampliamento del raggio d'azione si è concluso con la c.d. Legge di Stabilità 2011 – articolo 1, comma 17, della L. 220/2010 – che ha integrato il solo richiamo all'attività di controllo esterna con il riferimento alle attività istruttorie di cui all'articolo 32, comma 1, numeri da 1 a 4, D.P.R. 600/1973. Ne deriva che, fermo quanto già previsto per i dati e gli elementi acquisiti per effetto degli accessi, ispezioni e verifiche (nonché dalle altre fonti già indicate nella norma), è ora possibile utilizzare tale strumento anche in presenza di altre attività istruttorie prima non specificatamente previste (invito ai contribuenti per fornire dati e notizie rilevanti anche relativamente ai rapporti e alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti per effetto delle indagini finanziarie o su segnalazione dei pubblici dipendenti; invito ai contribuenti a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti; invio ai contribuenti di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuo rapporti).

La peculiarità dell'accertamento parziale consiste proprio nel procedere, con immediatezza, all'accertamento quando siano pervenuti elementi che consentono di determinare autonome irregolarità tributarie, con una modalità di notifica semplificata, atteso che basta il semplice invio di una raccomandata con avviso di ricevimento (la notifica si dà per avvenuta alla data indicata in detto avviso di ritorno, sottoscritto dal destinatario ovvero da persona di famiglia o addetto alla casa)[\[8\]](#).

Pertanto, lo strumento è stato e continua a essere utilizzato anche per gli elementi fiscalmente rilevanti evidenziati nei pvc consequenti a verifiche generali della G. di F., facendo salva, naturalmente, la possibilità e l'opportunità di ricorrere agli ordinari strumenti di accertamento generale nei casi in cui risulti evidente la necessità per l'ufficio di svolgere un'ulteriore, autonoma, attività istruttoria.

#### **Definizione dei redditi da partecipazione nelle società, associazioni indicate ovvero in aziende**



## coniugali non gestite in forma societaria

L'ulteriore azione accertatrice, in forza di quanto disposto dall'articolo 2, comma 4, lettera c), D.Lgs. 218/1997, è possibile nei casi in cui la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5, Tuir, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria. In queste ipotesi, *"l'ulteriore azione accertatrice potrà riguardare i redditi diversi da quelli derivanti dalla partecipazione oggetto della definizione"* (cfr. circolare n. 235/1997), senza le condizioni poste dalla lettera a), dell'articolo 2, comma 4, del D.Lgs.n.218/1997.

### **Definizione nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione**

L'ulteriore azione accertatrice è consentita quando, successivamente alla definizione della posizione personale del socio, associato o coniuge sia stato accertato un maggior reddito nei confronti della società di persone, dell'associazione professionale o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria (articolo 2, comma 4, lettera d), D.Lgs. 218/1997).

Secondo tale disposizione, in altre parole, qualora uno dei soci o associati o l'altro coniuge abbia definito i propri redditi con adesione all'accertamento per un periodo di imposta – senza che oggetto della definizione sia stato anche il reddito di partecipazione – l'ufficio può procedere all'ulteriore azione accertatrice, limitatamente al reddito di partecipazione, se viene esercitata l'azione di accertamento nei confronti dell'ente collettivo, associazione o del titolare dell'azienda coniugale. Anche in questo caso, per l'esperibilità dell'ulteriore azione accertatrice nei confronti del contribuente che ha precedentemente definito i propri redditi, non operano i presupposti e i limiti previsti alla lettera a), del comma 4, dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997.

## Conclusioni

L'interessante, articolata e puntuale pronuncia della Cassazione sgombra il campo da una serie di confusioni interpretative: in tema di accertamento con adesione, le ipotesi, contemplate dal comma 4, dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997, in cui l'intervenuta definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, sono da considerare fra loro alternative.

E con chiarezza la Corte esclude altresì che la questione trattata investa i rapporti fra accertamento parziale e rimessione di un nuovo atto (peraltro, a seguito del recente pronunciamento della Corte di Cassazione a SS.UU.[\[9\]](#), a margine della *querelle* relativa alla legittimità o meno dell'autotutela sostitutiva anche per vizi sostanziali oltre che formali[\[10\]](#),



gli Ermellini, nel precisare che la possibilità di un accertamento frazionato è consentita da un'ampia ulteriore varietà di disposizioni, quali, in particolare, quelle relative agli accertamenti parziali, hanno riconosciuto che in queste ipotesi, invero, “*non è esplicitamente prevista la necessità della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*”, pur se i giudici chiudono l'inciso, osservando che la particolare tipologia di accertamenti, obiettivamente limitati, “*conduce a ritenere fisiologica la maggiore ampiezza, anche fattuale, dell'ulteriore “azione accertativa”*”). E la sola maggiore ampiezza induce a ritenere legittimi anche quegli accertamenti che recuperano, per esempio, redditi diversi non dichiarati, dopo un primo accertamento con cui erano stati contestati i redditi di fabbricati, pur se entrambi tali elementi erano già a disposizione dell'ufficio. Così ridando un senso alla norma<sup>[11]</sup>. Ciò che non può essere operato con un secondo parziale è la diversa valutazione degli stessi fatti. Ma a ciò supplisce l'autotutela sostitutiva (Cassazione SS.UU. n. 30051/2024). Ricordiamo, altresì, per completezza di analisi, che non è risultata decisiva l'introduzione dell'articolo 9-bis, L. 212/2000, a opera del D.Lgs. 219/2023, atteso che il Legislatore delegato, nel normare il c.d. divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario, ha comunque fatto salve le specifiche disposizioni che prevedano diversamente<sup>[12]</sup>.

[1] Cfr. sull'argomento, Cassazione n. 10817/2023.

[2] Cfr. Cassazione n. 21992/2015, n. 14756/2020, n. 25805/2021 e n. 771/2022.

[3] Per un esame completo dell'istituto sia consentito il rinvio a G. Antico, “*Guida agli strumenti deflattivi*”, Verona, 2024.

[4] Ai sensi del nuovo articolo 5, D.Lgs. 218/1997, l'ufficio di iniziativa, nei casi in cui non sussiste l'obbligo di contraddittorio preventivo, contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, ovvero su istanza del contribuente, ai sensi dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997, gli comunica un invito a comparire nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che determinano maggiori imposte, ritenute e contributi di cui sopra.

[5] In forza dell'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997, al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche, eseguite dalla G. di F. o dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria, è data facoltà al contribuente di inoltrare istanza all'ufficio competente, chiedendo la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione in adesione della controversia. Inoltre, il novellato comma 2, dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997, prevede che il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, possa formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla CGT di I grado, istanza di accertamento con adesione, pur in assenza dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 comma 1, del medesimo D.Lgs. 218/1997. Nel caso di avviso di accertamento o di rettifica, ovvero di atto di recupero, per i quali si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente può formulare,



istanza di accertamento con adesione, entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, L. 212/2000. Il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione anche nei 15 giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di trenta giorni. È fatta sempre salva la possibilità per le parti di dare corso, di comune accordo, al procedimento di adesione. Resta fermo che il termine per l'impugnazione e quello per il pagamento dell'Iva accertata sono sospesi per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente, salvo quanto previsto dal comma 2-bis, ultimo periodo dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997 (per i quali si applica il contraddittorio preventivo, dove la sospensione è di 30 giorni). L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza.

[6] In merito, cfr. G. Antico, "Accertamento con adesione: l'ulteriore azione accertatrice nei casi di accertamenti parziali", in Il fisco, n. 7/2002, I, pag.966 e G. Antico, "Accertamento con adesione: la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", in Il fisco, n. 19/2002, I, pag. 2968; G. Antico, "L'accertamento integrativo preceduto da atto impositivo o di adesione", in La circolare tributaria n. 37/2023.

[7] La procedura di controllo è stata inizialmente utilizzata dagli uffici finanziari per accettare l'omessa o parziale indicazione di redditi fondiari (canoni di locazione non dichiarati), di redditi di capitale (utili distribuiti e non dichiarati), di redditi di lavoro autonomo (compensi soggetti a ritenuta), di redditi soggetti a tassazione separata (trattamento di fine rapporto, emolumenti arretrati), di redditi diversi (compensi corrisposti e assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto e non dichiarati dal perceptor). Successivamente, sono stati inseriti nuovi criteri e fonti.

[8] Articolo 3, comma 4, D.L. 261/1990, convertito con modificazioni in L. 331/1990.

[9] Cassazione SS.UU. n. 30051/2024.

[10] La sentenza n. 30051/2024 ha indicato i seguenti principi: "... l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento....e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa"; "... l'autotutela sostitutiva in malam partem, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, si differenzia, strutturalmente e funzionalmente, dall'accertamento integrativo..."; "In caso di autotutela tributaria sostitutiva in malam partem, .... il legittimo affidamento del contribuente non è integrato dalla mera esistenza del precedente atto viziato ovvero dall'errata valutazione delle circostanze poste a suo fondamento ...; può, per contro, assumere rilievo, ... l'esistenza di specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'agenzia fiscale anteriormente all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità".



[11] Anche perché, diversamente, non si capirebbero e rimarrebbero vani gli sforzi del legislatore, tesi ad ampliare il dettato normativo dei parziali, che derogano alla disciplina ordinaria, pur fissando dei paletti normativi, avallando e ampliando le iniziali indicazioni di prassi, contenute nella circolare n. 235/1997.

[12] Si legge nella relazione illustrativa che l'introduzione di tale norma recepisce le esigenze di bilanciamento tra tutela dell'interesse erariale e dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la certezza del diritto. E *“l'essenza del c.d. ne bis vexari afferma che, per ogni possibile violazione, la persona ha diritto a essere gravata da una sola procedura e quindi a doversi difendere una sola volta”*.

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



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

# **Ultimi giorni per procedere con l'estromissione agevolata – I° parte**

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

## **Assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata**

Scopri di più

È in scadenza il prossimo 31.5.2025 l'**estromissione agevolata** degli immobili **strumentali** dell'**imprenditore individuale** riproposta per il 2025, assieme all'assegnazione, cessione e trasformazione agevolata, ad opera della L. 207/2024 (Legge di Bilancio 2025), che, richiamando la disciplina di cui all'**articolo 1, comma 121, L. 208/2015**, ne ha aggiornato i **termini di applicazione**.

La norma agevolativa trae giustificazione dal fatto che, di per sé, l'**estromissione dei beni relativi all'impresa da parte dell'imprenditore individuale**, con conseguente destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore, **rappresenta un'operazione realizzativa** nell'ambito della disciplina del **reddito d'impresa**, ai sensi dell'[\*\*articolo 58, comma 3, Tuir\*\*](#).

Quando a essere estromessa è una immobilizzazione, l'operazione determina l'emersione di una **plusvalenza imponibile**, laddove il **valore normale del bene sia superiore al suo costo fiscalmente riconosciuto**, ai sensi dell'[\*\*articolo 86, comma 3, Tuir\*\*](#).

Sulla base della disciplina ordinaria:

- per **valore normale** deve intendersi il **prezzo o il corrispettivo**, assunto al netto dell'Iva, mediamente **praticato per beni della stessa specie o similari**, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione (**produzione, commercio all'ingrosso, commercio al dettaglio**), nel **tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati** o prestati o comunque, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi (*ex articolo 9, comma 3, Tuir*);
- il **costo fiscalmente riconosciuto** di una immobilizzazione è dato dal **costo d'acquisto o di produzione**, maggiorato delle spese incrementative e delle rivalutazioni fiscalmente rilevanti, con **scomputo delle quote di ammortamento, nonché di svalutazioni fiscalmente dedotte**.

Il riferimento ai soli **immobili strumentali** circoscrive il *perimetro della disciplina agevolativa* a:



- gli immobili **strumentali per natura**, ossia agli immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (possono essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa e anche se dati in locazione o comodato a terzi). La strumentalità per natura degli immobili della categoria A/10 si configura “*qualora la destinazione dell'ufficio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria*” ([circolare n. 26/E/2016](#));
- gli immobili **strumentali per destinazione**, ossia agli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla categoria catastale. Si tratta degli immobili utilizzati in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'attività;

**posseduti** dall'imprenditore alla data del **31.10.2024**. Alla stessa data, peraltro, deve essere verificato lo **status** della strumentalità, con la conseguenza che se l'immobile strumentale per destinazione è stato **concesso in uso a terzi successivamente al 31.10.2024 non viene meno la possibilità sfruttare l'estromissione agevolata**.

Per **procedere all'operazione deve**, comunque, trattarsi di **immobili strumentali relativi all'impresa** e quindi di:

- **immobili strumentali per natura** indicati nell'**inventario** oppure nel **registro dei beni ammortizzabili**, per le imprese in contabilità semplificata;
- immobili strumentali per **destinazione** indicati nell'**inventario** (o nel registro dei beni ammortizzabili) se **acquistati dall'1.01.1992** oppure **anche se non indicati nell'inventario** (o nel registro dei beni ammortizzabili) **se acquistati prima dell'1.01.1992**, poiché secondo la normativa allora in vigore per l'attribuzione della qualifica di bene relativo all'impresa **era sufficiente l'utilizzo**.

Ad ogni modo l'estromissione agevolata **non riguarda** gli immobili che:

- costituiscono **beni merce**;
- **non sono strumentali** né per natura né per destinazione, anche se indicati nell'inventario (o nel registro dei beni ammortizzabili);
- prima dell'1.01.2025 sono già stati ceduti o “autoconsumati”;
- sono detenuti in **leasing**.



## IVA

# **Soggetta a Iva la consulenza legale pro bono se l'onorario è dovuto dalla parte soccombente**

di Marco Peirolo

Seminario di specializzazione

## **Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici**

[Scopri di più](#)

Con le conclusioni presentate l'8 maggio 2025, nella causa C-744/23, l'avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE ha esaminato l'ambito applicativo dell'articolo 2, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, che qualifica come operazioni soggette a Iva le prestazioni di servizi effettuate **a titolo oneroso** nel territorio di uno Stato membro da un **soggetto passivo che agisce in quanto tale**.

Si è trattato, in particolare, di stabilire se una **prestazione di servizi resa a titolo gratuito da uno studio legale al suo cliente**, nell'ambito della quale, **in caso di successo**, la parte soccombente è tenuta a versare un **onorario previsto dalla legge**, costituisca una **prestazione a titolo oneroso soggetta a Iva**.

In primo luogo, l'avvocato UE ha osservato che, nell'ambito di un'imposta generale sui consumi, la nozione di prestazione di servizi a titolo oneroso deve essere interpretata estensivamente, dovendosi ritenere che l'onerosità ricorra anche quando il **corrispettivo della prestazione resa non venga versato dalla controparte contrattuale, bensì da un altro soggetto**, come si desume dall'articolo 73, Direttiva 2006/112/CE, che **ricomprende nella base imponibile anche i pagamenti effettuati da un terzo** in relazione **all'operazione posta in essere**.

Pertanto, qualora la parte soccombente sia tenuta a versare per legge un onorario minimo allo studio legale, la consulenza legale riveste carattere oneroso, **anche se non è ancora certo se il compenso verrà pagato**, in quanto ciò avviene **solo in caso di successo**.

In secondo luogo, riguardo al **nesso diretto tra la prestazione e il corrispettivo percepito**, l'avvocato UE ha rilevato che la certezza dell'ammontare del corrispettivo non è costitutiva dell'esistenza di un'operazione imponibile.

La disciplina Iva, infatti, **non richiede che il corrispettivo debba essere definitivamente certo** già al momento della prestazione, tant'è che – come emerge dagli articoli 90 e 66, Direttiva 2006/112/CE – l'effettivo ammontare del corrispettivo è **rilevante ai fini**, rispettivamente, della **determinazione della base imponibile** e dell'**individuazione del momento di esigibilità**



dell'imposta.

Sempre in merito alla valutazione del nesso diretto, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che il criterio relativo all'**esistenza di un rapporto giuridico** nell'ambito del quale è effettuata l'operazione e pagato il corrispettivo deve essere **interpretato in modo tale da non violare il principio della neutralità fiscale** e, quindi, in un'accezione ampia. Di conseguenza, se l'operazione imponibile sussiste quando il **cliente paga direttamente lo studio legale**, la **conclusione non può essere diversa qualora l'onorario debba essere pagato da un terzo**.

Pertanto, ha sottolineato l'avvocato UE, **l'onorario minimo che la parte soccombente deve pagare** per legge allo studio legale **costituisce un corrispettivo**, ai sensi dell'articolo 2, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, e deve essere **considerato come pagamento di un terzo** per la consulenza legale del cliente vittorioso, ai sensi dell'articolo 73 della stessa Direttiva.

A questa conclusione non ostano le sentenze Baštová ([causa C-432/15 del 10 novembre 2016](#)) e Tolsma ([causa C-16/93 del 3 marzo 1994](#)).

La **sentenza Tolsma** riguardava il caso di un **musicista di strada al quale i passanti davano del denaro senza essere obbligati contrattualmente**. La Corte ha ritenuto determinante il fatto che i passanti non avessero chiesto che il musicista suonasse per loro; inoltre, essi versavano le somme non già in funzione della prestazione musicale, ma per motivazioni soggettive, per esempio per una questione di simpatia. Tali oblazioni – sempre secondo la Corte – sono infatti **essenzialmente volontarie** (o gratuite) **ed aleatorie**.

La fattispecie oggetto delle conclusioni dell'avvocato UE **non è equiparabile** al caso oggetto della sentenza Tolsma. La parte soccombente, infatti, **non paga in funzione di motivazioni personali** o in base a considerazioni di simpatia. **Il pagamento effettuato** dal soggetto soccombente, inoltre, non è né volontario né aleatorio, essendo **determinato**, invece, **nell'an e nel quantum, dalla legge**.

La **sentenza Baštová**, invece, verteva sulla **questione se il premio del vincitore di una gara ippica** potesse essere considerato come il **corrispettivo della prestazione resa dal vincitore stesso**. La Corte ha risposto in senso negativo, ma ha motivato tale conclusione fasi quasi esclusivamente riferimento alla circostanza che **l'ottenimento del premio dipendeva dal conseguimento di un determinato risultato** al termine della competizione ed era **sottoposto ad una certa alea**. Quest'ultima dovrebbe **escludere l'esistenza di un nesso diretto tra la messa a disposizione del cavallo e la vincita del premio**, in quanto l'esistenza di una prestazione deve essere **valutata oggettivamente e deve sussistere a prescindere delle finalità** e dai risultati dell'operazione.

Nel caso di specie, l'alea relativo al corrispettivo si manifesta **esclusivamente in relazione all'importo dell'imposta e al momento della sua esigibilità**, ma non in **relazione all'esistenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso**.



Sotto questo aspetto, **onorari variabili** (per esempio il 10% di un prezzo di acquisto ancora incerto), **onorari subordinati a determinate condizioni** (per esempio onorari basati sull'esito della causa) o **onorari fittizi** (in assenza di un accordo concreto, la legge presume, tramite una finzione, che sia stato pattuito l'onorario abituale) non incidono, **nonostante l'alea ad essi connessa**, sull'esistenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso, per la quale **viene pagato il rispettivo onorario**.

La conclusione nella sentenza Baštová è corretta, in quanto **il premio non fa riferimento ad un'attività (la partecipazione alla corsa)**, bensì costituisce unicamente la ricompensa per la vittoria, che non è, però, una prestazione di servizi che il vincitore può procurare ad un altro soggetto. È **questo che distingue il premio dal compenso per la partecipazione ad una corsa**. La partecipazione ad una corsa può costituire una prestazione nei confronti dell'organizzatore qualora quest'ultimo versi un **compenso per la partecipazione**.

Per le considerazioni esposte, secondo l'avvocato UE, **lo studio legale ha fornito al cliente una prestazione soggetta ad imposta** ed è, pertanto, **tenuto a riscuotere l'Iva e a versarla all'Erario**, con la conseguenza che la parte soccombente è parimenti **tenuta a versare l'imposta allo studio legale**.



## CONTENZIOSO

# **L'integrazione dei motivi di ricorso: linea del Piave contro la sentenza in forma semplificata**

di Silvio Rivetti

OneDay Master

## **Nuovo contenzioso tributario: il ricorso primo grado**

Scopri di più

Nel giudizio di 1° grado, la presentazione da parte del ricorrente, tipicamente nel corpo del ricorso introduttivo, dell'istanza di **sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato**, ai sensi dell'[articolo 47, D.Lgs. 546/1992](#), espone il ricorrente all'applicazione a suo svantaggio, da parte del giudice, dei nuovi meccanismi di "abbreviazione del processo" introdotti dalla **riforma fiscale**.

L'[articolo 1, comma 1, lettera t\), D.Lgs 220/2023](#), recante la riforma del processo tributario, ha infatti inserito nel codice del rito tributario, D.Lgs. 546/1992, il nuovo [articolo 47-ter](#), il cui disposto ammette ora il giudice, in sede decisionale del sub-procedimento cautelare *ex articolo 47* citato, a **definire direttamente il giudizio a mezzo di sentenza in forma semplificata**, a scapito della trattazione della causa nella sua sede naturale (l'udienza di trattazione di cui all'[articolo 34, D.Lgs. 546/1992](#)), nonché a scapito dell'espletamento di quegli **ulteriori passaggi procedurali** che normalmente arricchiscono il rito tributario e consentono alle parti di **esplicare più efficacemente le proprie strategie difensive** (con il deposito di **documenti e lo scambio di memorie illustrate**, nel rispetto dei termini dei venti e dei dieci giorni liberi prima dell'udienza stessa, come previsto ai sensi dell'[articolo 32, D.Lgs. 546/1992](#)).

La scelta di ricorrere alla **sentenza in forma semplificata**, da parte del giudice, è tuttavia ammessa solo al ricorrere di una **duplice tipologia di presupposti**, come delineati dall'[articolo 47-ter](#) stesso, segnatamente di **tipo formale/procedurale** da un lato, e di **tipo sostanziale/di merito** dall'altro.

Quanto ai requisiti rilevanti da un punto di **vista procedurale**, il giudice può accorciare i tempi del processo e adottare la sentenza semplificata a un **triplice condizione**. In primo luogo, occorre che la camera di consiglio in cui si discute della sospensiva abbia luogo trascorsi **almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso**; secondariamente, **non deve trattarsi di camera di consiglio concernente l'esame** di un **reclamo riguardante una previa decisione in punto sospensiva**, circostanza che potrebbe delinearsi allorché, nel contesto di un giudizio di 1° grado dal valore di lite inferiore a 5.000 euro, quindi rimesso alla **decisione del giudice monocratico** (ai sensi dell'[articolo 4-bis, D.Lgs. 546/1992](#)), la decisione di quest'ultimo a



proposito **dell'istanza cautelare sottoposta al suo vaglio venga impugnata**, appunto a mezzo reclamo, dalla parte soccombente innanzi alla medesima Corte di Giustizia Tributaria, in composizione collegiale (ai sensi dell'[articolo 47, comma 4, D.Lgs. 546/1992](#)).

In terzo luogo, e infine, è richiesto che **il giudicante**, laddove incline a decapitare il **processo della sua udienza di trattazione**, abbia accertato “*la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria*”: ossia abbia **acclarato che le parti abbiano correttamente dedotto e controdedotto sui fatti del giudizio**, riversando nel processo sufficienti elementi probatori a sostegno delle proprie posizioni.

Venendo, invece, alle **condizioni di tipo sostanziale**, necessarie ai fini dell'adozione del rito abbreviato e della statuizione semplificata, è richiesto che il giudice sia in grado di **motivare le ragioni della sua decisione** – succintamente, stando al [comma 3 dell'articolo 47-ter](#) – in termini di manifesta fondatezza o infondatezza del ricorso, ovvero di **inammissibilità o improcedibilità del medesimo**.

Esclusa la condizione di **improcedibilità del ricorso**, che non è più contestabile in quanto espunta dal codice di rito (si diceva, infatti, improcedibile il ricorso presentato senza rispettare la procedura della mediazione tributaria obbligatoria ex [articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992](#), sino a che l'istituto non è stato abrogato dal D.Lgs 220/2023), appare evidente come **la sentenza semplificata presupponga l'intervenuta decisione nel merito della vertenza**, in punto di chiara **fondatezza o infondatezza del ricorso**; con un “*margine di rischio*” persino maggiore in capo al **ricorrente**, potendosi valorizzare, ai fini di cui si discute, anche i **potenziali profili di inammissibilità del ricorso**.

Da quanto sopra, appare allora chiaro come i **nuovi meccanismi di semplificazione (e compressione del processo tributario) militino concordemente a sfavore dei ricorrenti** e dei loro sforzi per contrastare le pretese impositive su di essi incombenti, **rimuovendo la possibilità**, altrimenti loro concessa dal canonico svolgimento del rito, di **poter imbastire una minima linea di strategia processuale**, depositando documenti all'ultimo momento utile o **replicando in extremis alle deduzioni di parte pubblica**.

Se così è, ogni sforzo appare, dunque, opportuno, da parte dei contribuenti, per **impedire al giudice di addivenire a sentenza breve**. In questa prospettiva, è allora da valorizzare una delle più evidenti facoltà riconosciuta alla parte privata, da parte dell'[articolo 47-ter](#), per escludere il rito abbreviato: la **dichiarazione di voler proporre motivi aggiunti ex articolo 24, comma 2, D.Lgs. 546/1992**, a fronte del deposito, da parte degli uffici resistenti, di **documenti “non conosciuti”**. Considerando che alle parti del processo tributario **non è dato ampliare l'oggetto del contendere a mezzo di produzioni documentali eccentriche rispetto ai confini del processo stesso**, che sono tracciati ricalcando il contenuto dell'atto impositivo – in termini di relativa contestazione da parte del ricorrente, a mezzo dei motivi di ricorso; e di relativa difesa da parte dell'ente impositore, a mezzo delle controdeduzioni – appare allora evidente come **qualunque documento nuovo e mai conosciuto prima dal ricorrente**, depositato in giudizio da parte dell'ufficio con le sue controdeduzioni, **possa giustificare la richiesta di proposizione di**



**motivi aggiunti in sede di successiva udienza di sospensiva, "in odor di rito abbreviato":** una richiesta, in particolare, da intendersi come **volta all'introduzione non tanto di motivi di ricorso integralmente "nuovi"**, quanto di argomenti di **migliore esplicazione e integrazione dei motivi di ricorso già spesi**, ora da deflettere in relazione alle nuove produzioni documentali sopravvenute. Quanto precede può costituire **corretto presupposto per l'integrazione dei motivi** e quindi consentire, ai sensi dell'[\*\*articolo 47-ter\*\*](#), la concessione di un **rinvio funzionale a permetterne la proposizione**, con contestuale fissazione della **data per il prosieguo della trattazione**.



## REDDITO IMPRESA E IRAP

# **Il CPB, le imposte anticipate e le prospettabili questioni di censura costituzionale (I parte)**

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

## **Nuovo concordato preventivo biennale**

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

La questione che si vuole esaminare si correla specificamente alle **differenze temporanee** che, in conseguenza delle particolari dinamiche impositive che il Tuir raccorda a taluni **componenti reddituali**, generano il c.d. **effetto imposte anticipate**, come, per ricongiungere la questione all'esempio più frequentemente rappresentato nella pubblistica, avviene per il **compenso agli amministratori dedotti per competenza**, ma fiscalmente ripresi **in quanto non pagati dalla società**. Se il pagamento degli emolumenti avviene temporalmente in un periodo d'imposta di vigenza del concordato, viene comunemente rappresentato come la **simmetrica variazione in diminuzione compensativa di quella in aumento**, operata nel periodo d'imposta della sola maturazione del compenso, s'infranga con la **determinazione predefinita del reddito concordatario**, rendendo **non beneficiabili le corrispondenti imposte anticipate**, che, pertanto, devono essere **stralciate dal bilancio**.

In tale prima parte dell'approfondimento si verificherà **l'inconciliabilità di tale preclusione con la natura ordinaria del reddito concordatario**, mentre in una seconda parte si analizzerà **la possibilità**, qualora il testo normativo non dovesse venire corretto, di **sopravanzare la versione letterale della norma** con il ricorso ad **un'interpretazione costituzionalmente orientata**.

La rappresentata preclusione è senz'altro corretta, se lo **scrutinio viene limitato ad una mera aderenza alla rappresentazione letterale del testo normativo**, ma di **inconciliabile coerenza** sia con uno dei fondamentali **principi di presidio costituzionale** dell'obbligazione tributaria, rigorosamente legiferato ad invalicabile **divieto della doppia tassazione** incentrata sul medesimo presupposto d'imposta e sia con il **costituzionale principio dell'uguaglianza (articolo 3, Costituzione)**, che la Corte Costituzionale pone a base del **divieto di irragionevole discriminazione** delle **situazioni giuridiche raccordabili** alla medesima *ratio* delle norme in questione.

Nel caso in esame, le **prescrizioni sono rappresentate dai commi 2 e 3 dell'articolo 16, D.Lgs. 13/2024**, a mente dei quali:

- **comma 2**: "il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive e le minusvalenze, le



sopravvenienze passive e le perdite sui crediti, nonché i redditi derivanti dalle partecipazioni di cui al comma 1 determinano una corrispondente variazione del reddito concordato secondo i meccanismi previsti dalle singole disposizioni a esse applicabili”;

- **comma 3:** “le perdite fiscali conseguite dal contribuente nei periodi d’imposta precedenti riducono il reddito determinato ai sensi del citato testo unico delle imposte sui redditi”.

### In questa prima parte dell’analisi del tema

L’esame di diritto in questione non può che dipartire dalla **natura del reddito concordatario**, il quale viene fatto derivare da **variabili che si intersecano con l’ordinaria capacità contributiva del contribuente**. Chiaro, in tal senso, è il [\*\*comma 1 dell’articolo 9, Decreto CPB\*\*](#), a mente del quale: “*La proposta di concordato è elaborata dall’Agenzia delle entrate, in coerenza con i dati dichiarati dal contribuente e comunque nel rispetto della sua capacità contributiva, sulla base di una metodologia che valorizza, ... le informazioni già nella disponibilità dell’Amministrazione finanziaria, limitando l’introduzione di nuovi oneri dichiarativi. La predetta metodologia, predisposta per i contribuenti .... tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale e delle risultanze della loro applicazione ...*”.

In altri termini, il **reddito concordatario trae origine da un raccordo con quella che dovrebbe essere l’ordinaria dinamica reddituale del contribuente**. Le variabili estranee a un monitoraggio incentrato sulle ordinarie attitudini produttivo–economiche del contribuente, vengono previste separatamente e **fatte intersecare algebricamente con la ricostruzione del reddito ordinario** commisurato su un normale **ciclo imprenditoriale di periodo**. In tal senso, orienta **la citata prescrizione**, che dispone il cumulo del saldo delle componenti reddituali straordinarie con il **reddito concordatario**, generando un **montante fondato su una promiscuità di addendi** individuati su base analitica i primi e **su base presuntivo ordinaria il secondo**. La conclusione appare pacifica e proprio **tale intersezione rende evidente**, in virtù della diversa identità (analitica e presuntiva) **delle due componenti** che commisurano il reddito concordatario, che nella componente presuntiva **affluiscono solo variabili raccordate ad un modello di normalità economica** raccordata per gli imprenditori al **regime della competenza** inteso come ordinario **rapporto di costi–ricavi d’esercizio**.

Anche le **perdite pregresse** (pur esse raccordate al citato effetto delle imposte anticipate) seguono **l’ordinaria disciplina fiscale della compensazione**, proprio in quanto temporalmente non incapsulabili nella predeterminazione dell’ordinario reddito di periodo. In conclusione, l’eventuale maggior reddito necessario per **l’adeguamento fiscale al reddito concordatario** partecipa al solo **modello di normale redditività** che deriva dall’ordinario **ciclo produttivo di periodo** (nella sostanza, dal momento che i costi d’esercizio risultano già dalle scritture contabili, l’integrazione si raccorda con gli ordinari ricavi attesi dal meccanismo alla base della determinazione concordataria, ma non conseguiti). Proprio la natura delle **differenze temporanee** e la **loro manifesta asimmetria fiscale** – rispetto all’ordinario principio della



competenza alla base del modello di normalità economica (cui si raccorda la **componente presuntiva del reddito concordatario**) – portano a dover verificare una prospettiva correttiva della norma attraverso il ricorso all'interpretazione costituzionalmente orientata che **si procederà ad analizzare in un ulteriore contributo**.



## EDITORIALI

# **L'intelligenza artificiale ridefinisce la professione del commercialista: un'analisi approfondita**

di Milena Montanari

Euroconference  
TeamSystem

Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

## **INTELLIGENZA ARTIFICIALE e COMMERCIALISTI**

Analisi e riflessioni sulla ricerca condotta da UNGDCEC, TeamSystem ed Euroconference

Evento gratuito in diretta web il 27 maggio - [scopri di più >](#)



L'Intelligenza Artificiale sta rapidamente trasformando il panorama professionale del commercialista, aprendo nuove opportunità e ridefinendo competenze e specializzazioni. Per comprendere a fondo questo fenomeno in evoluzione, l'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (UNGDCEC), TeamSystem ed Euroconference hanno condotto una **ricerca approfondita coinvolgendo oltre 1.200 professionisti del settore**.

I risultati di questa indagine saranno presentati durante un seminario gratuito online che si terrà **martedì 27 maggio dalle 14:30 alle 17:30** ([clicca qui per la brochure](#)).

### **Dal Manifesto alla ricerca sul campo**

Il percorso dell'UNGDCEC sull'Intelligenza Artificiale è iniziato nel 2024 con la pubblicazione di un Manifesto volto ad avvicinare i commercialisti alle nuove tecnologie e a promuoverne l'utilità. Ad aprile 2025, il Congresso Nazionale di Catania è stato incentrato proprio sull'IA, ed è stata fornita una prima analisi della ricerca che esplora lo stato dell'arte dell'Intelligenza Artificiale nella professione contabile.

### **Le aree chiave esplorate dalla ricerca**

Il seminario offrirà una panoramica completa su diverse aree cruciali per comprendere il rapporto tra IA e professione contabile:

*Conoscenza e percezione dell'IA tra i professionisti*



La ricerca ha analizzato il **livello di familiarità con l'Intelligenza Artificiale tra i commercialisti italiani**, evidenziando eventuali differenze generazionali nell'approccio alle nuove tecnologie e nel grado di preparazione all'evoluzione digitale della professione.

*Le tecnologie già adottate negli studi professionali*

Durante l'evento verranno presentati dati sugli **strumenti tecnologici attualmente utilizzati** negli studi, come software gestionali, copilot, chatbot e strumenti di data analytics, fornendo un quadro concreto del grado di innovazione presente nel settore.

*I benefici attesi e gli ostacoli all'adozione dell'IA*

Un'analisi approfondita delle **opportunità** che l'IA può offrire ai professionisti e delle **barriere** che ne limitano l'implementazione, con particolare attenzione alle diverse percezioni tra giovani professionisti e colleghi più esperti.

*Le competenze chiave per il futuro della professione*

Quali sono le **skills che il commercialista del futuro dovrà possedere** per rimanere competitivo in un mercato sempre più tecnologico? Il seminario affronterà questo tema cruciale, evidenziando le aree di formazione più strategiche.

*I settori della professione più impattati dall'IA nei prossimi tre anni*

La ricerca ha identificato le aree professionali che subiranno le maggiori trasformazioni grazie all'implementazione dell'IA, offrendo spunti preziosi per **orientare lo sviluppo professionale**.

*L'evoluzione delle specializzazioni professionali*

Come cambierà il tempo dedicato alle diverse specializzazioni nei prossimi anni e quali settori emergenti offriranno le maggiori opportunità di crescita per i professionisti?



## Confronto tra relatori esperti: il contributo di UNGDCEC e TeamSystem

L'evento sarà moderato da Simone De Giosa, Presidente della Commissione UNGDCEC "IA, digitalizzazione, data science e frontiere della Professione", e vedrà la partecipazione di un team di relatori di alto profilo provenienti sia dall'UNGDCEC che da TeamSystem.

I rappresentanti istituzionali includeranno Francesco Cataldi (Presidente UNGDCEC), Francesco Savio (Presidente Fondazione Studi UNGDCEC) e Giuseppe Busacca (General Manager BU Professional Solutions TeamSystem).

Il panel di esperti vedrà l'alternarsi di **professionisti dell'UNGDCEC e specialisti di TeamSystem**, garantendo così una visione completa del tema sia dal punto di vista professionale che tecnologico.

Non perdere questa opportunità di formazione gratuita che ti permetterà di acquisire **3 crediti formativi** e di comprendere come l'Intelligenza Artificiale possa diventare un alleato prezioso per il futuro del tuo studio professionale.

Per iscriverti, [clicca qui >>](#)