

Accertamento tributario: più certezza su rettifiche e presunzioni

SINTESI OPERATIVA

La riforma dell'accertamento deve fissare limiti chiari per evitare controlli indefiniti e presunzioni sproporzionate. Per componenti pluriennali, beni ammortizzabili e perdite fiscali servono termini di decadenza effettivi. Lo scostamento dal valore normale non basta da solo a rettificare il reddito, mentre nelle società a ristretta base la distribuzione degli utili ai soci richiede prova concreta, senza automatismi né imputazione del lordo. Contraddittorio, motivazione dell'atto e documenti del contribuente devono guidare verifica e difesa.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La riforma dell'accertamento fiscale resta incompleta su tre fronti molto concreti: componenti pluriennali, rettifiche fondate sul valore normale e presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base. Il documento diffuso da Consiglio nazionale e Fondazione nazionale di ricerca dei commercialisti chiede di attuare davvero l'art. 17 della legge delega n. 111/2023. Il punto è semplice, almeno nella sostanza: il contribuente non può restare esposto a controlli senza un confine temporale chiaro, né può subire presunzioni che finiscono per trasformare l'onere della prova in una corsa quasi impossibile.

LA CERTEZZA DEL DIRITTO NELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

La parola chiave è **accertamento tributario**. Non in senso astratto, però. Qui si parla di avvisi, prove, termini di decadenza, rettifiche che arrivano anni dopo e contestazioni che spesso chiedono al contribuente di dimostrare ciò che, nella pratica, è difficilissimo ricostruire.

Il documento dei commercialisti muove dall'art. 17, comma 1, lettera h), della legge 9 agosto 2023, n. 111. La delega fiscale, su questo punto, non si limita a un auspicio generico. Chiede di assicurare certezza del diritto tributario attraverso interventi mirati.

I profili individuati sono tre, tutti molto sensibili:

- ♦ la decorrenza dei termini di decadenza per componenti pluriennali e perdite;
- ♦ l'uso del valore normale come base presuntiva dell'accertamento;
- ♦ la presunzione di distribuzione ai soci nelle società di capitali a ristretta base partecipativa.

Il problema non è nuovo. Anzi. Nella prassi professionale si vede da anni. Una società deduce quote di ammortamento, utilizza perdite pregresse, applica un prezzo contrattuale non allineato al valore di mercato, oppure riceve un accertamento su maggiori ricavi. Da lì può nascere una catena di contestazioni che coinvolge esercizi successivi, soci e operazioni già lontane nel tempo.

La domanda, allora, diventa inevitabile: fino a quando l'Amministrazione finanziaria può tornare sul fatto originario?

COMPONENTI PLURIENNALI E TERMINI DI DECADENZA

Il primo nodo riguarda i componenti reddituali con effetti su più periodi d'imposta. Si pensi agli ammortamenti, alle plusvalenze rateizzate, alle sopravvenienze ripartite, alle svalutazioni dedotte in quote costanti. Oppure alle perdite fiscali riportate in avanti.

Il fatto generatore nasce in un determinato periodo. Gli effetti, però, si distribuiscono negli anni successivi. Ed è proprio qui che si apre la frattura.

Secondo un'impostazione giurisprudenziale culminata nella sentenza delle Sezioni Unite n. 8500 del 25 marzo 2021, quando la contestazione non riguarda il singolo rateo, ma il presupposto originario del componente pluriennale, il Fisco può intervenire anche sull'annualità in cui quel componente produce effetti. Questo significa, in concreto, che il fatto-base può essere rimesso in discussione molto tempo dopo l'anno in cui si è formato.

La lettura dei commercialisti è critica. E non senza ragioni. L'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce termini di decadenza precisi per la notifica degli avvisi di accertamento. Per le dichiarazioni presentate, il termine ordinario arriva al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione. Nei casi di omessa dichiarazione o dichiarazione nulla, si arriva al settimo anno.

Se il fatto originario resta sempre riapribile ogni volta che produce un effetto successivo, il termine perde stabilità. Non sparisce formalmente, ma si dilata. E la dilatazione, nella pratica, incide su due piani.

Il primo è probatorio. Dopo molti anni documenti, contratti, e-mail, verbali interni e carte di lavoro possono non essere più disponibili. Il secondo è sostanziale. Il contribuente non sa mai quando il periodo d'imposta originario può dirsi davvero chiuso.

■ UN ESEMPIO PRATICO SUI BENI AMMORTIZZABILI

Si consideri una società che acquista un immobile strumentale nel 2017 e inizia ad ammortizzarlo. L'Amministrazione non contesta la deduzione negli anni immediatamente successivi. Nel 2026, però, verifica una quota di ammortamento riferita a quell'immobile e sostiene che il bene, già in origine, non aveva i requisiti per essere ammortizzato in quel modo.

La rettifica non riguarda solo la quota del 2026. Tocca la qualificazione del fatto originario, cioè l'investimento del 2017. E qui nasce il cortocircuito: il 2017, secondo la logica dei termini di decadenza, dovrebbe essere ormai stabilizzato.

Il documento CNDCEC-FNC spinge per una soluzione più lineare. Il termine dovrebbe decorrere dal periodo d'imposta in cui si è verificato il fatto generatore. Non da ogni anno in cui quel fatto produce una quota deducibile o un effetto fiscale.

È una posizione severa verso gli automatismi dell'accertamento. Ma non è sbilanciata contro il Fisco. L'Amministrazione mantiene i poteri di controllo nei termini ordinari. Semplicemente, non dovrebbe poter riaprire all'infinito il presupposto originario.

■ PERDITE FISCALI E RISCHIO DI CONTROLLI SENZA FINE

Il tema è ancora più delicato per le perdite fiscali. Una perdita non è un singolo componente. È il risultato complessivo di un periodo d'imposta. Dentro ci sono ricavi, costi, variazioni fiscali, rettifiche, deduzioni, regole di competenza.

Trattarla come un componente pluriennale sempre sindacabile nell'anno di utilizzo rischia di alterare la natura stessa della perdita. Ogni riporto diventerebbe un'occasione per riaprire il periodo di formazione.

Nella prassi, questo può pesare molto. Una società matura una perdita nel 2020, la riporta e la utilizza nel 2025. Se nel 2026 il Fisco può sindacare l'intera formazione della perdita del 2020, il termine di accertamento del periodo originario viene svuotato. O almeno indebolito.

La legge delega sembra aver colto proprio questo rischio. L'art. 17 richiama espressamente l'esigenza di evitare un'eccessiva dilatazione dei termini e dell'obbligo di conservazione delle scritture contabili. Non è un dettaglio burocratico. È diritto di difesa.

■ VALORE NORMALE E PRESUNZIONI FISCALI

Il secondo capitolo riguarda il valore normale. Qui la questione è diversa, ma il filo è lo stesso: evitare che un indizio diventi, da solo, prova sufficiente.



Nel sistema delle imposte sui redditi, il valore normale è definito dall'art. 9 del TUIR. Esso richiama il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza, nel tempo e nel luogo di riferimento.

Il valore normale serve in molte ipotesi. Per esempio quando manca un corrispettivo monetario, come nell'autoconsumo o in certe permuthe. Nel transfer pricing internazionale, il legislatore utilizza oggi il diverso riferimento al valore di libera concorrenza, secondo l'art. 110, comma 7, del TUIR.

Altro discorso, però, è usare il valore normale per rettificare un'operazione con corrispettivo effettivamente pattuito e contabilizzato.

Una vendita a prezzo inferiore al valore di mercato può essere sospetta. Certo. Può segnalare antieconomicità. Può giustificare approfondimenti istruttori. Ma non dovrebbe bastare, da sola, per fondare una presunzione grave, precisa e concordante.

■ QUANDO LO SCOSTAMENTO DAL PREZZO NON BASTA

Si immagini una società che cede un macchinario usato a un prezzo inferiore rispetto ad alcune quotazioni di mercato. L'Ufficio rileva lo scostamento e presume un maggior ricavo. Ma la società dimostra che il bene era fermo da mesi, aveva costi di ripristino elevati e il compratore ha assunto anche l'onere di smontaggio.

In un caso simile, il valore normale è un punto di partenza. Non può diventare il traguardo.

Il documento suggerisce una modifica all'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973. La formula proposta è sostanziale: lo scostamento tra valore di mercato e corrispettivo risultante dalle scritture contabili non dovrebbe costituire, di per sé, una presunzione grave, precisa e concordante.

La proposta appare coerente anche con la storia normativa. In passato, l'art. 35 del D.L. n. 223/2006 aveva tentato di attribuire maggiore peso presuntivo al valore normale in ambito immobiliare. Poi il legislatore è intervenuto diversamente, anche con la legge n. 88/2009 e con l'art. 5 del D.Lgs. n. 147/2015.

Il senso, tradotto nella pratica, è chiaro: il valore di mercato può concorrere alla prova, ma deve essere accompagnato da altri elementi. Movimenti finanziari, documentazione extracontabile, anomalie contrattuali, incoerenze gestionali, rapporti tra le parti, assenza di ragioni economiche. Qualcosa di più del semplice confronto numerico.

■ SOCIETÀ A RISTRETTA BASE E UTILI AI SOCI

Il terzo tema è forse il più spinoso per chi assiste società familiari o Srl con pochi soci. Si parla della presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo alla società.

La costruzione è nota. Se una società di capitali a ristretta base partecipativa riceve un accertamento per maggiori ricavi non dichiarati o costi fittizi, l'Ufficio presume spesso che quel maggior reddito sia stato distribuito ai soci, in proporzione alle quote.

Il punto critico sta nell'automatismo. La presunzione nasce dalla giurisprudenza, non da una norma che la disciplina in modo espresso. Nel tempo, però, ha assunto una forza quasi legale. Il socio, per difendersi, deve dimostrare che gli utili sono stati accantonati, reinvestiti o che egli era estraneo alla gestione.

Qui il ragionamento mostra una fragilità. Chiedere al socio di provare la mancata distribuzione di somme che, forse, non sono mai esistite significa imporgli una prova negativa molto gravosa. Talvolta quasi impossibile.

■ IL PROBLEMA DELL'UTILE LORDO IMPUTATO AI SOCI

Vi è poi un ulteriore profilo. Spesso l'utile presunto viene imputato ai soci al lordo delle imposte accertate in capo alla società. È un passaggio delicato.

Se la società subisce una rettifica IRES e IRAP, e poi lo stesso maggior reddito viene imputato ai soci senza considerare l'imposta dovuta dalla società, il risultato può avvicinarsi a una duplicazione sostanziale. Non sempre formalmente



qualificabile come doppia imposizione in senso tecnico, ma certamente problematica.

Il documento suggerisce che, ove l'imputazione ai soci venga ammessa, si debba tener conto delle maggiori imposte gravanti sulla società. La logica è semplice: ciò che si presume distribuito non può essere superiore alla provvista effettivamente disponibile dopo il carico fiscale societario.

È una precisazione importante. Senza questo filtro, la presunzione diventa più aspra della stessa realtà economica che pretende di ricostruire.

RISTRETTA BASE NON SIGNIFICA AUTOMATISMO

La legge delega n. 111/2023 chiede di limitare la presunzione ai casi in cui siano accertati, sulla base di elementi certi e precisi, componenti positivi non contabilizzati o componenti negativi inesistenti.

La distinzione è fondamentale.

Non tutte le rettifiche del reddito societario generano una provvista distribuibile ai soci. Un costo realmente sostenuto ma indeducibile non produce, di regola, denaro occulto da ripartire. Lo stesso può dirsi per una rettifica sugli ammortamenti, per una diversa valutazione di rimanenze o per una contestazione sul principio di competenza.

In questi casi il reddito fiscale aumenta. Ma non è detto che aumenti la cassa disponibile. Anzi, spesso non accade affatto.

TIPO DI RETTIFICA	EFFETTO SULLA PRESUNZIONE VERSO I SOCI
Ricavi non contabilizzati	Può esistere una provvista occulta, ma servono elementi certi e precisi
Costi per operazioni inesistenti	La presunzione può avere maggiore plausibilità, se emerge un flusso finanziario anomalo
Costi effettivi ma indeducibili	Di regola non vi è una provvista da distribuire ai soci
Ammortamenti o accantonamenti contestati	La rettifica incide sul reddito fiscale, non necessariamente sulla cassa
Errata competenza fiscale	La ripresa può essere temporale, senza utili extracontabili distribuiti

ONERE DELLA PROVA E PROCESSO TRIBUTARIO

Il tema non può essere letto senza l'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992. La norma, introdotta dalla legge n. 130/2022, attribuisce all'Amministrazione l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato.

Il giudice deve annullare l'atto se la prova manca, è contraddittoria o risulta insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni della pretesa.

Questo dato normativo non è neutro. Se la prova spetta all'Amministrazione, una presunzione giurisprudenziale non dovrebbe spostare automaticamente il peso probatorio sul contribuente. Almeno non oltre i limiti consentiti dalla legge.

Il rischio è che la presunzione sulla ristretta base, nata come presunzione semplice, venga trattata come presunzione legale. Con una conseguenza pratica: l'Ufficio contesta, il socio deve smontare tutto.

Ma un processo tributario equilibrato non può funzionare così. Non sempre, non in automatico.

IL CONTRADDITTORIO COME FILTRO NECESSARIO

Un ruolo non secondario spetta anche al contraddittorio preventivo. Dopo le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, il confronto anticipato tra Ufficio e contribuente dovrebbe evitare accertamenti costruiti solo su schemi astratti.

Nel caso dei componenti pluriennali, il contraddittorio può chiarire se l'Ufficio stia contestando la quota annuale o il fatto originario. Nel caso del valore normale, può far emergere le ragioni economiche dello scostamento. Nelle società a ri-

stretta base, può distinguere tra maggior reddito contabile, provvista finanziaria e possibile distribuzione ai soci.

È qui che la riforma può incidere davvero. Non basta proclamare la certezza del diritto. Occorre tradurla in regole operative, controllabili e non elastiche fino a diventare imprevedibili.

LE TRE CORREZIONI CHE SERVONO DAVVERO

Dalla lettura del documento emerge una linea precisa. Il legislatore delegato dovrebbe intervenire senza limitarsi a formule generiche.

1. Per i componenti pluriennali, il termine di accertamento dovrebbe decorrere dal periodo del fatto generatore;
2. Per il valore normale, lo scostamento dal corrispettivo non dovrebbe bastare da solo come presunzione qualificata;
3. Per le società a ristretta base, la presunzione verso i soci dovrebbe operare solo in presenza di elementi certi e precisi su ricavi occulti o costi inesistenti.

Queste tre correzioni non impediscono i controlli. Li riportano, però, dentro un perimetro più coerente con legalità, capacità contributiva e diritto di difesa.

Il Fisco deve poter contestare le violazioni. Ma deve provarle. E il contribuente deve sapere quando un periodo d'imposta può dirsi chiuso, quando un prezzo può essere sindacato e quando una rettifica societaria può arrivare fino alla sua sfera personale.

UNA RIFORMA ANCORA DA COMPLETARE

Il punto debole, al momento, è l'inattuazione. La legge delega ha individuato bene le criticità. Tuttavia, senza una norma puntuale, il sistema resta affidato alla prassi degli uffici e agli orientamenti della giurisprudenza.

E la giurisprudenza, come spesso accade, non sempre procede in modo uniforme. Alcune pronunce cercano un equilibrio maggiore. Altre mantengono un approccio più favorevole all'efficienza dell'accertamento. È fisiologico. Ma il contribuente non può vivere di oscillazioni.

Serve una regola scritta. Chiara. Anche un po' ruvida, se necessario. Perché il diritto tributario non può chiedere prove impossibili e, nello stesso tempo, parlare di affidamento.

La vera partita non è ridurre i poteri dell'Amministrazione finanziaria. È impedire che quei poteri si muovano senza confini prevedibili. Da qui passa la credibilità dell'accertamento tributario, soprattutto nei casi dove presunzioni e tempi lunghi rischiano di diventare più pesanti della contestazione stessa.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (12/05/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO