

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

Dialogo sugli ultimi tempi, ovvero perché non immaginare un sistema di giustizia (non solo tributaria) migliore? Magari a cominciare dai giudici

(Avv. Valdo Azzoni) pag. 1229

La nozione di immobile di interesse storico e artistico nella disciplina tributaria

(Prof. Gaetano Ragucci) pag. 1232

Il regime degli impatriati: l'applicazione agli sportivi professionisti e ai calciatori in particolare

(Dott. Giovanni Turri) pag. 1240

Procedimento - Commissioni - Sentenza - Motivazione apparente denunciabile in sede di legittimità - È tale quando la motivazione della sentenza, benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione - Nullità della sentenza - Consegu

(Corte di Cassazione 22 maggio 2020, n. 9416, e pag. 1285

Corte di Cassazione 30 gennaio 2020, n. 2221 pag. 1287

con nota di Carlo Salvatore)

Procedimento - Contributo unificato - Raddoppio del contributo unificato allorché l'impugnazione, anche incidentale, sia respinta integralmente o sia dichiarata inammissibile o improcedibile - Art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115/2002 - Applicabilità al giudizio tributario - Esclusione

(Commissione prov. di L'Aquila 4 dicembre 2019, n. 573

con nota di Domenico Carnimeo) pag. 1291

Imposte e tasse - Agevolazioni tributarie - Credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione - Artt. 120 e 125 del D.L. n. 34/2020 - Primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli Uffici dell'Agenzia delle entrate

(Circolare 10 luglio 2020, n. 20/E) pag. 1266

Imposte e tasse - Sanzioni penali - Reati tributari - Indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti - Delitto di indebita compensazione ex art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000 - Si configura sia in caso di compensazione orizzontale che in caso di compensazione verticale - Individuazione dei principi applicabili

(Corte di Cassazione, sez. III pen., 28 aprile 2020, n. 13149

con nota di Francesco Ardito) pag. 1299

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento per presunzioni - Presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società di capitali a ristretta base azionaria o familiare - Disconoscimento delle variazioni in diminuzione di cui all'art. 83 del TUIR - Emergenza di un extrareddito societario cui applicare la presunzione di distribuzione ai soci - Non sussiste - Illegittimità dell'accertamento a carico dei soci - Consegu

(Commissione reg. della Campania 23 gennaio 2020, n. 1444

con nota di Stefano Verna) pag. 1293

17

15 - 9 - 2020

anno ottantasettesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Edizioni Bollettino Tributario - Via Luciano Manara, 1 - 20122 Milano

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento per presunzioni – Presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società di capitali a ristretta base azionaria o familiare – Disconoscimento delle variazioni in diminuzione di cui all'art. 83 del TUIR – Emersione di un extrareddito societario cui applicare la presunzione di distribuzione ai soci – Non sussiste – Illegittimità dell'accertamento a carico dei soci – Conseguenze.

Deve ritenersi inapplicabile la presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato a carico di una società di capitali a ristretta base proprietaria, qualora tale maggior reddito societario derivi solo dal disconoscimento delle variazioni in diminuzione di cui all'art. 83 del TUIR, atteso che il disconoscimento di tali variazioni, ove costituite da sopravvenienze attive per accantonamenti di imposte non utilizzati e da deduzioni non supportate da adeguata giustificazione, se ha riflessi sul debito fiscale della società, non implica però l'emersione di un extrareddito cui si possa applicare la presunzione della sua distribuzione ai soci, posto che il maggior utile che ne consegue determina un accrescimento di reddito solo dal punto di vista tributario, nel senso di accrescere la capacità contributiva della società, ma non anche finanziario, nel senso di drenare liquidità verso i soci accrescendone il relativo patrimonio, di talché manca il presupposto di base per far scattare la presunzione distributiva, costituito dalla formazione di utili non contabilizzati.

[Commissione trib. regionale della Campania, sez. XIX (Pres. e rel. Cortese), 23 gennaio 2020, sent. n. 1444]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – A. Con tempestivo ricorso M.A. impugnava l'avviso di accertamento n. ... relativo a irpef e addizionali anno 2012, notificato il 2.10.2017, con cui l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Napoli gli intimava il pagamento di complessivi € 15.879,14. Esponeva che:

1. era stato socio al 50% della KE.TO.PA. Srl cancellata dal registro delle imprese il 30.08.2016;

2. a detta Società e ai due soci (il M. e tale D.F.F.) nella stessa data del 2.10.2017 era stato notificato avviso di accertamento relativo a ires 2012, per complessivi € 48.716,69, che era stato impugnato dai due soci;

3. l'avviso di accertamento personale era fondato sulla presunzione di distribuzione pro quota del maggior reddito societario ad esso M., trattandosi di società di capitali a base partecipativa ristretta.

B. Deduceva:

1. la pregiudizialità della causa relativa all'accertamento societario, con conseguente necessità di sospendere il giudizio relativo all'accertamento personale;

2. l'inapplicabilità, nella specie, della presunzione di distribuzione del maggior reddito societario, in quanto derivante da disconoscimento di diminuzione in variazione ex art. 83 TUIR 917/1986;

3. il difetto di motivazione sulla sussistenza dei requisiti di gravità precisione e concordanza per l'applicazione della presunzione di distribuzione.

C. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate

Direzione Provinciale I di Napoli, che controdeduceva che:

1. il recupero principale del maggior reddito derivava da costi non documentati;

2. la presunzione di distribuzione era del tutto legittima e non era stata fornita alcuna prova contraria.

D. Con memoria del 7.8.2018 il contribuente rilevava che la variazione in diminuzione del reddito era incompatibile con l'ipotesi di costi non sostenuti.

E. Con memoria del 31.8.2018 l'Ufficio rilevava che il ricorso dei due soci avverso l'avviso di accertamento societario era stato respinto dalla ctp con sentenza del 9.5.2018.

F. La ctp di Napoli, con sentenza del 10.9.2018, rigettava il ricorso del M., con compensazione delle spese.

G. Propone appello il contribuente, deducendo:

1. Il difetto di motivazione della sentenza sul motivo di cui sopra *sub* B.2.-D.1.;

2. la fondatezza del motivo di cui sopra *sub* B.2.-D.1.;

3. il difetto di motivazione della sentenza sul motivo di cui sopra *sub* B.3.

H. Si è costituito in giudizio l'Ufficio, riportandosi ai rilievi dedotti in primo grado.

I. In esito all'odierna udienza la causa è stata decisa, sulle conclusioni di cui sopra.

MOTIVI DELLA DECISIONE – L'appello è fondato.

Va anzitutto premesso che l'avviso di accertamento notificato alla Società (e notificato al liquidatore ai sensi dell'art. 60, lett. e del dpr 600 del 1973, come si desume dalla sentenza emessa sul ricorso proposto dai due soci di cui sopra *sub* A.2.) non risulta impugnato, né il contribuente, che ne aveva l'onere (Cass. Sez.6-5, Ordinanza n. 4485 del 07/03/2016⁽¹⁾, Rv. 639128), ha dimostrato al riguardo alcuna pendenza giudiziaria. Quanto al ricorso proposto autonomamente dai due soci avverso l'accertamento societario, lo stesso è stato respinto dalla ctp con sentenza del 9.5.2018, e non aveva, peraltro, carattere pregiudiziale rispetto al presente giudizio, in quanto non recava contestazioni nel merito dell'accertamento emesso nei confronti della Società.

Premessa, dunque, la vincolatività dell'accertamento emesso nei confronti della Società (v. Cass. 15824/2016⁽²⁾), deve rilevarsi, venendo al merito del presente giudizio, che è fondato l'assunto dell'inapplicabilità della presunzione di distribuzione del maggior reddito ai soci di società di capitali a partecipazione ristretta in relazione al disconoscimento delle variazioni in diminuzione di cui all'art. 83 del Tuir 917 del 1986.

Tali variazioni, infatti, si ricollegano a ragioni che, fermo restando il reddito dichiarato (e, quindi, già oggetto di destinazioni di bilancio), ne escludono *in parte qua* la rilevanza ai fini fiscali. Nella specie si tratta, in particolare, come si legge nell'avviso di accertamento societario, per € 6.099,00, di sopravvenienze attive per un accantonamento imposte non utilizzato e, per € 79.540,00, di deduzioni (che

(1) In Boll. Trib. On-line.

(2) Cass. 29 luglio 2016, n. 15824, in Boll. Trib. On-line.

l'Ufficio ha, in corso di causa, ricollegato, in modo improprio, assertivo e arbitrario, a costi non sostenuti non supportate da adeguata giustificazione. Il loro disconoscimento, se ha riflessi sul debito fiscale della società, non implica emersione di un extrareddito cui si possa applicare la presunzione di distribuzione ai soci. Il maggior utile che ne consegue determina un accrescimento di reddito solo dal punto di vista tributario (nel senso di accrescere la capacità contributiva della società) ma non anche finanziario (nel senso di drenare liquidità verso i soci accrescendone il relativo patrimonio). Manca quindi, il presupposto base per far scattare la presunzione distributiva, costituito dalla formazione di utili non contabilizzati (cfr. sul punto Cass. 20806 del 2013⁽³⁾)

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M. – Accoglie l'appello e condanna l'Ufficio a rimborsare all'appellante le spese del doppio grado di giudizio, che liquida in € 1.000,00 (mille) per ciascun grado, con attribuzione all'avv. R.C.

La presunzione di distribuzione ai soci del maggior imponibile accertato ad una società di capitali a ristretta base partecipativa. Sempre? No, grazie

La controversia decisa con la sentenza annotata origina dall'impugnazione, da parte di un socio al 50% di una società di capitali, di un avviso di accertamento col quale gli veniva contestata la percezione del maggior reddito accertato in capo alla società la quale non impugnava il relativo avviso di accertamento.

In via preliminare, si evidenzia che la definitività dell'accertamento in capo alla società fa venir meno ogni problematica in merito alla necessità di sospendere il processo nei confronti dei soci in attesa del giudicato nei confronti della società. Sospensione che risulta necessaria, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e 295 c.p.c., qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano (1). Per il processo di appello si applica invece l'art. 337 c.p.c., ai sensi del quale, se la sentenza sfavorevole fosse impugnata, il processo nei confronti dei soci potrebbe essere sospeso dal giudice sempre a condizione che sussista un rapporto di pregiudizialità fra i due (2). Le criticità processuali conseguenti alla dipendenza tra i due separati procedimenti in capo alla società e ai soci pare ben nota alla Commissione Campana, la quale dà preliminarmente atto della «vincolatività dell'accertamento emesso nei confronti della società» che «non risulta impugnato, né il contribuente, che ne aveva l'onere (Cass. Sez. VI-5, Ord. n. 4486 del 07/03/2016, Rv. 639128) ha dimostrato al riguardo alcuna pendenza giudiziaria».

Ma il tema principale che la Commissione tributaria regionale della Campania non affronta è quello della validità della presunzione di distribuzione ai soci di società a ristretta base sociale degli utili non contabilizzati. Non è pertanto espressa la posizione dei giudici sulla circostanza che la ristretta base partecipativa di una società di capitali costituisca un presupposto dotato

dei requisiti di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici ex art. 2729 c.c. per derivarne la presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito sociale e consentire l'accertamento nei loro confronti. A tale riguardo, la *gravità* riguarda l'attitudine del fatto noto (la ristretta base partecipativa) a costituire il fondamento dell'ipotesi logicamente più attendibile (la distribuzione ai soci) la quale, secondo un criterio probabilistico (*id quod plerumque accidit*), prevale in negabilmente su ipotesi alternative ed è resistente a possibili obiezioni. La *precisione* attiene all'esattezza, specificità e concretezza dell'elemento presuntivo rispetto alle conseguenze che da esso possono essere tratte. La *concordanza* ricorre allorché la presunzione si fondi sulla combinata presenza di più elementi i quali devono tutti condurre ad un medesimo esito, ancorché più elementi concordanti non sono necessari quando sussista un solo elemento particolarmente grave.

Soffermandosi sul requisito della gravità, non può ritenersi che la distribuzione sia sempre la più probabile destinazione dell'utile occulto, dovendosi verificare l'esistenza di ipotesi alternative altrettanto valide a seconda degli specifici contesti aziendali. Ad esempio un'anomala bassa incidenza degli acquisti o retribuzioni dei dipendenti sotto gli standard potrebbero far presumere anche l'esistenza di costi non fatturati o stipendi non dichiarati. In sostanza, fino a che esiste un'altra ipotesi dotata di uguale verosimiglianza rispetto a quella di distribuzione occulta di maggiori utili ai soci, l'accertamento non può ritenersi fondato su una presunzione grave (3). Allo stesso modo non può essere considerata «precisa» una presunzione che considera distribuiti in misura proporzionale alle quote di partecipazione gli utili in nero di una società gestita solo da uno dei soci o, addirittura, da un amministratore non socio. In tali casi, si potrebbe giungere alla situazione paradossale di tassare un socio del tutto ignaro dei ricavi occultati dall'amministratore della società. Ne consegue, innanzitutto, che la ristretta base societaria non può essere considerata criticamente come fatto di per se stesso indicativo di una altamente probabile distribuzione degli utili occulti, ma devono essere analizzati gli effettivi legami di complicità tra i soci che rendono plausibile tale presunzione (4). In secondo luogo gli Uffici fiscali dovrebbero aver l'onere di attivarsi per ricercare ulteriori elementi indicatori di maggior reddito non dichiarato dai soci (5): conti bancari dei soci con movimenti, nel periodo di imposta accertato o nei successivi, ricollegabili per entità agli utili extracontabili presuntivamente accertati ai soci stessi; acquisti di beni di particolare valore o, in genere, tenore di vita (abitazioni, disponibilità di personale domestico, soggiorni all'estero, viaggi, crociere, automobili di lusso, etc.) non compatibili col reddito dichiarato (6).

Purtroppo pare oramai consolidato l'orientamento della Corte di Cassazione a riconoscere la piena legittimità della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base sociale (7); presunzione che ha assunto, *de facto*, la qualifica di «legale», costringendo il contribuente non a dimostrare la verosimiglianza di ipotesi alternative alla distribuzione degli utili, ma la prova contraria (tipica nei casi di presunzioni legali) e diabolica di non aver percepito le somme (8), in violazione dell'art. 24 Cost. sul diritto alla difesa e dell'art. 53 sul principio di capacità contributiva che deve essere effettiva, ossia reale e concreta, e non immaginabile e presunta.

(3) Cass. 11 settembre 2009, n. 20806, in *Boll. Trib. On-line*.

Infine, il maggior reddito accertato in capo alla società non può essere considerato per intero distribuito ai soci ed in capo ai medesimi assoggettato a imposizione nel suo intero ammontare in quanto già gravato da imposizione in capo alla società per effetto dell'accertamento. Da un punto di vista economico, infatti, il maggior reddito che può essere considerato definitivamente distribuito ai soci è pari solo al maggior reddito accertato in capo alla società al netto delle imposte che su tale reddito, per effetto dell'accertamento, la stessa è chiamata a corrispondere. E ciò per la semplice ragione che, sempre da un punto di vista economico, il maggior reddito che può essere considerato distribuito ai soci è pari solo al maggior reddito accertato in capo alla società al netto delle imposte che su tale reddito, a seguito dell'azione accertativa, la stessa è chiamata a corrispondere (9). Ma anche di questo aspetto non si occupa la sentenza campana, considerato che viene dato atto del ribaltamento ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società, e che il contribuente non pare avere, anche in via preliminare, eccetto al cuneo al riguardo.

Su tutte le suddette questioni, come detto, la Commissione regionale non ritiene (o meglio, non ha bisogno) di pronunciarsi in quanto evidentemente le considera assorbite dalla constatazione che sia inapplicabile «la presunzione di distribuzione del maggior reddito ai soci di società di capitali a partecipazione ristretta in relazione al disconoscimento delle variazioni in diminuzione di cui all'art. 83 del tuir 917 del 1986 ... Nella specie si tratta, in particolare, ... per € 6.099,00, di sopravvenienze attive per un accantonamento imposte non utilizzato e, per € 79.540,00, di deduzioni (che l'Ufficio finanziario ha, in corso di causa, ricollegato, in modo improprio, assertivo e arbitrario, a costi non sostenuti) non supportate da adeguata giustificazione. Il loro disconoscimento, se ha riflessi sul debito fiscale della società, non implica emersione di un extrareddito cui si possa applicare la presunzione di distribuzione ai soci. Il maggior utile che ne consegue determina un accrescimento di reddito solo dal punto di vista tributario (nel senso di accrescere la capacità contributiva della società) ma non anche finanziario (nel senso di drenare liquidità verso i soci accrescendone il relativo patrimonio)».

Non si può che condividere il principio che la presunzione possa trovare applicazione solo e nei limiti in cui il maggior reddito accertato in capo alla società discenda da fattispecie che implicano una comprovata formazione di risorse finanziarie occulte: tipicamente attraverso ricavi non dichiarati o costi non esistenti o rientranti nella sfera personale del socio. In entrambi i casi è legittimo supporre che le disponibilità finanziarie rinvenienti da ricavi occulti o prelevate dalla società attraverso false fatturazioni siano direttamente confluite nella sfera personale del socio.

Al contrario tale supposizione non può trovare applicazione nei casi in cui il maggior reddito imponibile accertato nei confronti della società non sia rappresentativo di una disponibilità finanziaria occulta che i soci possano aver percepito dalla società; ad esempio nel caso di costi effettivamente sostenuti, ma ritenuti in tutto o in parte indeducibili, o di rettifiche dei criteri di valutazione adottati dalla società (10). L'assenza di maggiori disponibilità finanziarie ricorre anche nelle due fattispecie su cui si sono espressi i giudici campani, non meritando commenti l'incomprensibile (e duramente bacchettata dalla Commissione) qualificazione delle vari-

azioni in diminuzione come costi indeducibili operata dall'Ufficio fiscale. Infatti, sia il venir meno di un debito, sia l'effettuazione di una variazione in diminuzione non giustificata non sono fatti rappresentativi di maggiori disponibilità finanziarie non dichiarate dalla società e di cui si possa conseguentemente supporre la percezione da parte dei soci. Volendo semplificare al massimo, si ipotizzi una società con ricavi e cassa per 100, ma imponibile zero per effetto di una ingiustificata variazione in diminuzione operata sui ricavi; la ripresa a tassazione dei ricavi non genera evidentemente nuova cassa che resta sempre 100, in società e non distribuita.

La Commissione regionale della Campania si esprime in favore del contribuente sulla questione che pare più pacificamente risolvibile in tema di presunzione di distribuzione ai soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa del maggiore imponibile accertato in capo alla società: non può esistere alcuna presunzione nel caso in cui il maggior imponibile non sia ascrivibile a fattispecie generatrici di maggiori disponibilità finanziarie, divisibili tra i soci, quali ricavi in nero o costi inesistenti.

La partita resta però aperta, e la Commissione si guarda bene dall'affrontarla, sulla rilevanza della ristretta base partecipativa a costituire indicatore sufficiente, alla stregua di una presunzione legale, per traslare sui soci, in pratica impossibilitati a difendersi, il maggior utile accertato alla società. Pare pertanto che i contribuenti si trovino spesso a giocare in trasferta, considerato che le sentenze della Corte di Cassazione si ripetono stancamente senza offrire prova di sforzi meditati sia sugli specifici contesti sia sulle concrete problematiche giuridiche e le loro conseguenze applicative. Per non dire dell'ingiustificato malvezzo degli Uffici finanziari (tra cui quello di Napoli) ad assoggettare a tassazione il medesimo reddito in capo a due soggetti distinti, società e soci.

Dott. Stefano Verna

(1) Cfr. Cass., sez. trib., 18 giugno 2014, n. 13818, in *Boll. Trib. On-line*; Cass., sez. VI, 4 dicembre 2015, n. 24793, *ivi*, secondo la quale l'accertamento negativo del maggior reddito sociale rimuove il presupposto da cui dipende l'accertamento del maggior utile da partecipazione del socio; Cass., sez. VI, 6 aprile 2017, n. 8988, *ivi*; e F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2399.

(2) Cfr. Cass., sez. VI, 1° aprile 2019, n. 9049, in *Boll. Trib. On-line*.

(3) Cfr. D. DEOTTO, *Scritti di resistenza tributaria*, Milano, 2016, 589.

(4) Risultano quindi condivisibili le posizioni della Suprema Corte secondo la quale il socio può vincere la presunzione di distribuzione degli utili dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria; cfr. Cass., sez. VI, 9 luglio 2018, n. 18042, e Cass., sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17461, entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(5) Secondo la stessa Corte di Cassazione «*deve ritenersi apodittica ed apparente, e di conseguenza inficiata dal vizio di motivazione, la sentenza che legittima l'accertamento nei confronti del socio, affermando che i ricavi non contabilizzati della società, pur non provati documentalmente, siano da soli idonei a dimostrare il maggior reddito del socio in base alla logica, al buon senso e all'id quod plerumque accidit*» (cfr. Cass., sez. trib., 17 giugno 2009, n. 14046, in *Boll. Trib.*, 2009, 1712).

(6) Cfr. A. MARCHESELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *Riv. giur. trib.*, 2016, 88.

(7) Cfr. Cass., sez. trib., 18 maggio 2006, n. 11724, in *Boll. Trib. On-line*: «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti»; e, tra le altre, Cass., sez. VI, 19 luglio 2012, n. 12576; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17984; Cass., sez. VI, 24 marzo 2015, n. 5925; e Cass., sez. trib., 22 novembre 2017, n. 27778; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(8) Cfr. B. IANNIELLO, *S.r.l. a ristretta base e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, in *Corr. trib.*, 2020, 32.

(9) Cfr. ASSOCIAZIONE ITALIANA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo a società di capitali con ristretta compagine sociale*, Norma di comportamento n. 198, in *Boll. Trib.*, 2017, 1421.

(10) Anche questo elementare principio è stato però disatteso dalla Suprema Corte che ha affermato che «i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché allorquando essi siano fittizi o indeducibili scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o inesistenza di costi» (cfr. Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17959, in *Boll. Trib. On-line*).