

Edizione di lunedì 7 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Crediti energia e gas: è ammissibile la richiesta “tardiva” ai venditori?
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

Contributo a fondo perduto per ristoratori, imprese dell'intrattenimento e HO.RE.CA.
di **Carla De Luca**

PATRIMONIO E TRUST

Trust: prime riflessioni sulla riliquidazione dell'imposta
di **Ennio Vial**

CONTENZIOSO

Liti pendenti in Cassazione: modalità e termini per la “nuova” definizione agevolata
di **Angelo Ginex**

REDDITO IMPRESA E IRAP

La correzione degli errori contabili in bilancio assume piena rilevanza fiscale
di **Fabio Giommoni**

CASI OPERATIVI

Crediti energia e gas: è ammissibile la richiesta “tardiva” ai venditori?

di **EVOLUTION**



È ammissibile la richiesta ai venditori di energia elettrica e gas naturale dell'ammontare di credito spettante, pervenuta oltre sessanta giorni dalla scadenza del periodo di riferimento?

Ai fini della quantificazione e fruizione dei crediti per imprese diverse dalla “energivore” e dalle “gasivore” relativi al secondo e terzo trimestre 2022, le discipline dell’articolo 2, comma 3bis, D.L. 50/2022 (c.d. Decreto Aiuti) e dell’articolo 6, comma 5, D.L. 115/2022 (c.d. Decreto Aiuti-bis) prevedono che, se l’impresa destinataria del contributo nel primo e secondo trimestre 2022 (per i crediti del secondo trimestre) e nel secondo e terzo trimestre 2022 (per i crediti del terzo trimestre) si rifornisce di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva rispettivamente nel primo trimestre 2019 (per i crediti del secondo trimestre) e nel secondo trimestre 2019 (per i crediti del terzo trimestre), il venditore è tenuto a inviarle una comunicazione nella quale è riportato:

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



AGEVOLAZIONI

Contributo a fondo perduto per ristoratori, imprese dell'intrattenimento e HO.RE.CA.

di Carla De Luca



L'[articolo 1, comma 17-bis, D.L. 152/2021](#), convertito con modificazioni dalla L. 233/2021, ha previsto un **contributo a fondo perduto a favore delle imprese del settore della ristorazione, dell'intrattenimento e dell'HO.RE.CA.**

Con il D.M. 29.04.2022 sono stati individuati i **soggetti beneficiari, l'ammontare del contributo**, nonché le **modalità di erogazione**.

Tale contributo è riconosciuto, ai sensi e nel rispetto del **c.d. regime "De minimis"** ([Regolamento Ue n. 1407/2013](#) della Commissione del 18 dicembre 2013 e succ. mod. e int.).

Con Provvedimento n. 406608 del 02.11.2022, l'Amministrazione ha chiarito che:

- prima di effettuare l'accredito, deve effettuare alcuni **controlli** con i dati presenti in Anagrafe Tributaria, al fine di individuare anomalie e incoerenze che determinano il mancato riconoscimento del contributo;
- il contribuente, destinatario dell'aiuto, **deve presentare un'autocertificazione** con l'indicazione dell'ammontare degli aiuti di Stato in regime "de minimis", la cui registrazione nel RNA è avvenuta o avverrà **nel triennio 2022-2024**;
- la dichiarazione dovrà essere effettuata a partire **dal 7 novembre 2022 ed entro il 21 novembre 2022**. Nel periodo citato è possibile, in caso di errore, presentare una **nuova dichiarazione con dati corretti**, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa.

Compilazione del modello – L'istanza per il contributo a fondo perduto era stata presentata accedendo all'area riservata del portale "**Fatture e Corrispettivi**" del sito dell'Agenzia delle entrate, disponibile ai soggetti dichiaranti in possesso delle credenziali di accesso ai servizi

telematici dell'Agenzia:

- **contributi a fondo perduto**
- **Istanza per il riconoscimento del CFP per i settori “wedding”, intrattenimento e organizzazione di cerimonie e dell'HO.RE.CA.**

Ora la Dichiarazione deve essere presentata all'Agenzia delle entrate nella medesima area, in via telematica, utilizzando il **modello approvato con [Provvedimento del 02.11.2022](#)**.

-

Invio da parte dell'intermediario – La trasmissione può essere effettuata:

- per conto del soggetto dichiarante, anche da parte di un intermediario di cui all'[articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998](#), delegato al servizio:
 - del **“Cassetto fiscale”** dell'Agenzia delle entrate
 - o al servizio di **“Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici”** del portale “Fatture e Corrispettivi”.

-

Il modello

Indico il codice fiscale del soggetto dichiarante (persona fisica o soggetto diverso da persona fisica, es. società di persone, società di capitali, ecc.).

DICHIARAZIONE PER IL RICONOSCIMENTO DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO MAGGIORAZIONE "WEDDING-HO.RE.CA." PER BAR E RISTORANTI

(Art.1, comma 17-bis, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152)

SOGGETTO DICHIARANTE	Codice fiscale	
	Erede che prosegue l'attività del de cuius/trasformazione	Codice fiscale del de cuius/PARTITA IVA cessata

CASO: il contributo wedding, intrattenimento e HO.RE.CA. è stato ottenuto da un **soggetto poi deceduto**, l'erede che ha attivato una partita Iva per proseguire l'attività del de cuius (operazione comunicata con la presentazione del modello AA9/12), oltre al suo codice fiscale deve barrare la casella "Erede che prosegue l'attività del de cuius" e indicare, nel campo "Codice fiscale del de cuius/partita Iva cessata", il codice fiscale del de cuius.

DICHIARAZIONE PER IL RICONOSCIMENTO DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO MAGGIORAZIONE "WEDDING-HO.RE.CA." PER BAR E RISTORANTI

(Art.1, comma 17-bis, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152)

SOGGETTO DICHIARANTE	Codice fiscale
	<input type="text"/>
Erede che prosegue l'attività del de cuius/trasformazione	Codice fiscale del de cuius/PARTITA IVA cessata
<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>

CASO: contributo wedding, intrattenimento e HO.RE.CA. ottenuto da un **soggetto poi cessato e confluito in altro soggetto a seguito di operazione che ha determinato trasformazione aziendale** (comunicata con la presentazione del modello AA7/10 o del modello AA9/12), il soggetto risultante dalla trasformazione oltre al suo **codice fiscale** deve barrare la casella "**Erede che prosegue l'attività del de cuius/trasformazione**" e indicare, nel campo "**Codice fiscale del de cuius/partita Iva cessata**", la partita Iva del soggetto confluito.

<p>DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO AI SENSI DELL'ART. 47 DEL DPR N. 445/2000</p>	<p style="text-align: center;">IL SOTTOSCRITTO</p> <p>In qualità di beneficiario del contributo a fondo perduto previsto dall'art. 1-ter, comma 1, DL 73/2021, e di soggetto che svolge quale attività prevalente, come comunicata con modello AA7/AA9 all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica 29 ottobre 1972, n. 633, una di quelle individuate dai seguenti codici ATECO 2007:</p> <p>1) 56.10 - Ristoranti e attività di ristorazione mobile; 2) 56.21 - Fornitura di pasti preparati (catering per eventi); 3) 56.30 - Bar e altri esercizi simili senza cucina.</p> <p>Consapevole delle responsabilità, anche penali, derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi degli artt. 75 e 76 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445</p> <p style="text-align: center;">DICHIARA CHE</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> opera anche in settori economici che non rientrano nel campo di applicazione del regolamento (UE) n. 1407/2013, tuttavia, dispone di un sistema adeguato di separazione delle attività o distinzione dei costi, in ottemperanza all'art. 1, paragrafo 2, del regolamento stesso</p> <p><input type="checkbox"/> opera anche nel settore economico del "trasporto merci su strada per conto terzi", tuttavia, dispone di un sistema adeguato di separazione delle attività o distinzione dei costi, in ottemperanza all'art. 3, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 1407/2013</p> <p>l'ammontare complessivo di tutti gli aiuti di Stato in regime "de minimis", la cui registrazione nel RNA è avvenuta o avverrà nel triennio 2022-2024, ricevuti dall'impresa unica – costituita dall'impresa dichiarante e dagli eventuali soggetti indicati nel quadro A dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1-ter, comma 1, del DL 25 maggio 2021, n. 73, ovvero, se intervenute modifiche, da quelli indicati nel quadro A della presente dichiarazione, tenuto conto anche delle disposizioni relative a fusioni/acquisizioni o scissioni – è pari a euro <input type="text" value=""/> ,00</p> <p>di cui imputabile all'attività di trasporto merci su strada per conto terzi euro <input type="text" value=""/> ,00</p>
---	---

L'impresa dichiara di **rispettare il "de minimis"** barrando l'apposita casella presente in questa sezione del modello.

Il regime de minimis e i massimali – A seconda dell'attività esercitata dal dichiarante, il regime "de minimis" prevede un **diverso massimale di aiuti**:

SETTORI

trasporto di merci su strada per conto terzi
settori diversi

MASSIMALE

euro 100.000
euro 200.000

**DICHIARAZIONE
SOSTITUTIVA
DI ATTO NOTORIO
AI SENSI DELL'ART. 47
DEL DPR N. 445/2000**

IL SOTTOSCRITTO

In qualità di beneficiario del contributo a fondo perduto previsto dall'art. 1-ter, comma 1, DL 73/2021, e di soggetto che svolge quale attività prevalente, come comunicata con modello AA7/AA9 all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica 29 ottobre 1972, n. 633, una di quelle individuate dai seguenti codici ATECO 2007:

- 1) 56.10 - Ristoranti e attività di ristorazione mobile;
- 2) 56.21 - Fornitura di pasti preparati (catering per eventi);
- 3) 56.30 - Bar e altri esercizi simili senza cucina.

Consapevole delle responsabilità, anche penali, derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi degli artt. 75 e 76 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445

DICHIARA CHE

☐ opera anche in settori economici che non rientrano nel campo di applicazione del regolamento (UE) n. 1407/2013, tuttavia, dispone di un sistema adeguato di separazione delle attività o distinzione dei costi, in ottemperanza all'art. 1, paragrafo 2, del regolamento stesso

☒ opera anche nel settore economico del "trasporto merci su strada per conto terzi", tuttavia, dispone di un sistema adeguato di separazione delle attività o distinzione dei costi, in ottemperanza all'art. 3, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 1407/2013

L'ammontare complessivo di tutti gli aiuti di Stato in regime "de minimis", la cui registrazione nel RNA è avvenuta o avverrà nel triennio 2022-2024, ricevuti dall'impresa unica - costituita dall'impresa dichiarante e dagli eventuali soggetti indicati nel quadro A dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1-ter, comma 1, del DL 25 maggio 2021, n. 73, ovvero, se intervenute modifiche, da quelli indicati nel quadro A della presente dichiarazione, tenuto conto anche delle disposizioni relative a fusioni/acquisizioni o scissioni - è pari a euro ,00 di cui imputabile all'attività di trasporto merci su strada per conto terzi euro ,00

Caso: il dichiarante svolge più attività, tra le quali il trasporto di merci su strada per conto terzi e dispone di un sistema adeguato di separazione delle attività o distinzione dei costi tale da garantire che gli aiuti ottenuti relativamente al settore del trasporto di merci per conto terzi non superino il massimale di euro 100.000 e che gli aiuti ottenuti complessivamente non superino il massimale di euro 200.000.

Qualora il dichiarante:

- operi anche nel settore economico del "trasporto merci su strada per conto terzi",
- e disponga di un **sistema adeguato di separazione delle attività** o distinzione dei costi

dichiara tale circostanza **barrando l'apposita casella** presente in questa sezione del modello.

In quanto **aiuto automatico fiscale**, tale contributo:

- si intende **concesso**
- ed è registrato nel **Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA)**

nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale deve essere indicata la fruizione.

-

Per i c.d. "solari", va indicato nel **Modello Redditi 2023** (anno 2022), dato che **l'anno di registrazione e di concessione è il 2024**. Va, quindi, monitorato il *plafond* degli aiuti concessi nel triennio 2022-2024.

Verifica dei massimali nell'impresa unica – Ai fini della verifica del rispetto del massimale, è necessario determinare **l'ammontare complessivo di aiuti "de minimis" concessi al dichiarante** e agli altri soggetti facenti parte della medesima impresa unica **nell'esercizio finanziario in corso e nei due precedenti**.

Si dovrà compilare anche il quadro A:

QUADRO A - ELENCO DEI SOGGETTI APPARTENENTI ALL'IMPRESA UNICA

	Codice fiscale
A1	

Pertanto per la compilazione del campo relativo:

- **all'ammontare complessivo degli aiuti di Stato in regime "de minimis",**
- **e all'ammontare dei medesimi aiuti imputabile all'attività di trasporto merci su strada per conto terzi,**

il **dichiarante deve tenere conto degli aiuti** la cui registrazione nel RNA è avvenuta o avverrà nel triennio 2022-2024 secondo quanto previsto dagli articoli 9 e 10 del citato decreto ministeriale, e più precisamente:

Tipologia di aiuti

Aiuti subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione

Periodo di monitoraggio

Concessi al beneficiario e registrati nel RNA da parte del soggetto concedente nell'esercizio finanziario in corso (2022), fino alla data di presentazione della

dichiarazione

Aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione (aiuti automatici)

Fruiti dal soggetto beneficiario nell'esercizio finanziario in corso e in quello precedente (2022 e 2021), fino alla data di presentazione della dichiarazione, la cui registrazione nel RNA avviene nell'esercizio finanziario successivo a quello in cui sono stati fruiti (rispettivamente 2023 e 2022)

Aiuti automatici fiscali, compresi quelli di cui al comma 7 del citato articolo 10

Dichiarati o da dichiarare nelle dichiarazioni fiscali presentate o da presentare nell'esercizio finanziario in corso, nel precedente e nel successivo (2023, 2022 e 2021) e la cui registrazione nel RNA da parte dell'Agenzia delle entrate avviene nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione delle predette dichiarazioni fiscali (2024, 2023 e 2022)

PATRIMONIO E TRUST

Trust: prime riflessioni sulla riliquidazione dell'imposta

di **Ennio Vial**



La [circolare 34/E/2022](#) contiene un interessante paragrafo dedicato alla gestione dei rapporti con i contribuenti che hanno **già liquidato l'imposta sui trust esistenti**.

In estrema sintesi, come ormai noto, la liquidazione fatta all'epoca può dirsi **definitiva** se il **beneficiario** alla fine è lo stesso di quello iniziale, e se i **beni** sono i medesimi disposti inizialmente.

Diversamente, l'imposta versata a suo tempo sarà trattata come un **credito** a fronte del versamento dovuto alla fine.

L'Agenzia chiarisce inoltre che l'imposta non risulta definitiva se viene presentata istanza di rimborso ex [articolo 60 D.Lgs. 346/1990](#) entro i termini previsti normativamente dalla data del versamento.

L'approccio dell'Ufficio è oltremodo positivo e "trust friendly". Stante il dato normativo, più di così non si poteva ragionevolmente chiedere.

Nella sostanza, tuttavia, a parte qualche situazione particolare, di fatto si procederà ad una generale **riliquidazione** delle imposte, per le ragioni che ora illustreremo.

La prima domanda che bisogna porsi è: ma di che imposta stiamo parlando?

Ovviamente si parla di **imposta di donazione**, dove il pagamento nella fase iniziale è consistito, in molti casi, in una mera **erosione della franchigia, senza versamento alcuno**.

Possiamo dire che il chiarimento vale anche per le **imposte ipotecarie e catastali**? La circolare è silente sul punto. La risposta negativa pare quella più verosimile. Possiamo quindi concludere che chi ha coltivato il contenzioso per pagare le ipocatastali fisse nella fase iniziale ha operato bene.

Quali strategie possiamo perseguire per l'**imposta di donazione**?

Che torni in auge l'istanza di rimborso? La risposta è assolutamente **negativa** in quanto, nella maggior parte dei casi, il contribuente si troverà in una delle seguenti situazioni:

- i termini per la presentazione dell'istanza saranno ragionevolmente **spirati**;
- non ci sarà nulla da chiedere a rimborso perché avremo solo **eroso le franchigie**;
- mi rendo conto che i beneficiari ed i beni sono, al momento, i medesimi per cui cresce la speranza di poter beneficiare della **liquidazione definitiva**.

È questo il caso che ci interessa ora approfondire. **Cosa significa che i beneficiari devono essere gli stessi?**

Supponiamo, ad esempio, una clausola che prevede che i beneficiari sono il **figlio** del disponente e, in mancanza, i suoi **discendenti**, se viventi al termine finale di durata del trust.

Supponiamo che, alla fine del trust, il figlio sia mancato e che subentri il nipote.

Il nipote era, in fase istitutiva, titolare di posizioni successive, ma era incluso tra i beneficiari.

È soddisfatta la condizione? Ragionevolmente **no**, perché l'imposta di donazione è stata liquidata tenendo conto del rapporto di parentela tra disponente e figlio e non tra disponente e nipote.

Certo, l'aliquota è sempre del 4% e la franchigia è sempre di un milione di euro, ma ognuno deve utilizzare la sua franchigia.

Per i trust a medio lungo termine è altamente probabile che i **beni mutino**.

Ci possiamo inoltre porre un ulteriore quesito. *Quid iuris* nel caso in cui **il disponente attribuisca al trust due immobili ed uno risulti venduto**? Si può pensare ad una definitività della liquidazione almeno per l'immobile rimasto?

Supponiamo, inoltre, che il *trustee* abbia disposto in trust un portafoglio di titoli e fondi liquidando l'imposta di donazione. **Alla fine l'importo non è mutato ma i fondi e i titoli saranno diversi**. Magari il *trustee* ha comprato un po' di BTP! Come gestiamo il caso?

La **riliquidazione** pare **inevitabile**, soprattutto se il *trustee* è professionale e vuole evitare di essere chiamato ad una riliquidazione senza poter disporre dei fondi del trust.

Va a finire che tutti procederanno alla riliquidazione per poi chiedere un eventuale rimborso. Torneranno in auge le **istanze di rimborso ma alla fine del trust anziché all'inizio!**

Invero, i chiarimenti sono interessanti e da accogliere con favore ma saranno opportuni

ulteriori **dettagli**.

CONTENZIOSO

Liti pendenti in Cassazione: modalità e termini per la “nuova” definizione agevolata

di Angelo Ginex



La **legge di riforma del processo tributario** ha introdotto una specifica disposizione concernente la **definizione agevolata** delle **controversie pendenti** innanzi alla **Corte di Cassazione**.

In particolare, secondo quanto previsto dall'[articolo 5 L. 130/2022](#), il **soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o che a questo è subentrato o che ne ha la legittimazione**, ha la possibilità di definire le **controversie tributarie pendenti in sede di legittimità**.

La **finalità** perseguita dalla norma citata è quella di **ridurre il numero dei giudizi in attesa di essere decisi** dalla Corte di Cassazione e, quindi, di smaltire l'arretrato.

È previsto che la **definizione** possa intervenire secondo **differenti percentuali** di pagamento:

- **previo pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia**, qualora tale valore **non sia superiore a 100.000 euro** e l'Agenzia delle entrate sia risultata **integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio**;
- **previo pagamento di un importo pari al 20 per cento del valore della controversia**, qualora tale valore **non sia superiore a 50.000 euro** e l'Agenzia delle entrate sia risultata **soccombente in tutto o in parte in uno dei gradi di merito**.

Il **valore della controversia** deve essere determinato ai sensi dell'[articolo 16, comma 3, L. 289/2002](#), per cui occorre assumere a base di calcolo per la definizione **l'importo dell'imposta** che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, **al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo**, anche se irrogate con separato provvedimento; in caso di liti relative alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite; il valore della lite è determinato **con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio**, indipendentemente dal numero di

soggetti interessati e dai tributi in esso indicati.

Invece sono **escluse** dalla definizione agevolata in parola le **controversie concernenti anche solo in parte:**

- le **risorse proprie tradizionali** dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020;
- l'**imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione**;
- le **somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato** ai sensi dell'articolo 16 del Regolamento Ue 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

La **domanda di definizione agevolata** deve essere presentata **entro il 14 gennaio 2023** e deve concernere **controversie "pendenti"**, ovvero i giudizi per i quali il **ricorso per cassazione** sia stato **notificato** alla controparte **entro il 16 settembre 2022** e alla **data di presentazione** della **domanda** di definizione agevolata **non** sia intervenuta una **sentenza definitiva**.

La definizione **si perfeziona** con la presentazione della **domanda entro** il suddetto termine del **14 gennaio 2023** e con il **previo pagamento** degli importi dovuti. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Per **ciascuna controversia autonoma**, intendendosi tale quella relativa a **ciascun atto impugnato**, deve essere presentata una **distinta domanda** di definizione esente dall'imposta di bollo e deve essere effettuato un **distinto versamento**.

L'adesione alla definizione agevolata comporta la contestuale **rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione** e, in ogni caso, le **spese del giudizio estinto** restano a carico della parte che le ha anticipate.

Ai fini della definizione delle controversie si tiene conto di eventuali **versamenti già effettuati** a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, fermo restando il rispetto delle **percentuali** sopra indicate. La definizione **non** dà comunque luogo alla **restituzione delle somme già versate** ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa. Gli **effetti** della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali **pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data del 16 settembre 2022**.

Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia **apposita richiesta** al giudice, dichiarando di volersene avvalere. In tal caso **il processo è sospeso fino al 14 gennaio 2023**.

L'eventuale **diniego** della definizione deve essere **notificato entro trenta giorni** con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è **impugnabile entro sessanta giorni** dinanzi alla Corte di cassazione.

In mancanza di **istanza di trattazione** presentata dalla parte interessata, **entro due mesi**

decorrenti dal 14 gennaio 2023, il processo è dichiarato **estinto**, con decreto del presidente. L'impugnazione del diniego vale anche come istanza di trattazione.

La definizione perfezionata dal **coobbligato** giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente.

Da ultimo, si rileva che con [provvedimento AdE 16/09/2022](#) sono state individuate le modalità di attuazione del citato [articolo 5 L. 130/2022](#), ivi compreso il **modello di domanda** che deve essere presentato nel rispetto di quanto sopra indicato.

REDDITO IMPRESA E IRAP

La correzione degli errori contabili in bilancio assume piena rilevanza fiscale

di **Fabio Giommoni**



Il principio contabile OIC 29, emanato a seguito della riforma del bilancio d'esercizio di cui al D.Lgs. 139/2015, detta le regole di correzione in bilancio degli **"errori contabili"** commessi in esercizi precedenti.

La **correzione dell'errore contabile** deve avvenire **nel bilancio dell'esercizio nel corso del quale l'errore stesso viene individuato** e, nel contempo, **sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento** (OIC 29, par. 47).

Le modalità di correzione variano a seconda della tipologia dell'errore commesso in esercizi precedenti:

- se l'errore è **"rilevante"**, gli effetti della correzione sono imputati sul **saldo d'apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui si individua l'errore;
- se l'errore è **"non rilevante"**, gli effetti sono contabilizzati **nel conto economico dell'esercizio** in cui si individua l'errore. Tale contabilizzazione non avviene più nell'"area straordinaria" in quanto, come è noto, questa è stata eliminata dagli schemi del conto economico civilistico dallo stesso D.Lgs. 139/2015.

Pertanto, l'errore incide, nel bilancio dell'esercizio in cui è individuato, **a livello di conto economico** (errore "non rilevante") oppure **a livello di patrimonio netto iniziale** (errore "rilevante").

Secondo l'OIC 29 (par. 46), un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. **La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.**

All'indomani dell'introduzione di tale modalità di correzione degli errori contabili taluni commentatori avevano immaginato che il relativo trattamento fiscale potesse essere gestito alla luce del principio di **derivazione rafforzata**.

Detta conclusione non era tuttavia condivisa dall'Agenzia delle Entrate che, con la [circolare 31/E/2013](#), sebbene per i soggetti IAS adopter (che applicano la derivazione rafforzata dal 2008), aveva già chiarito che i **componenti di reddito rilevati a seguito di errori di competenza non avrebbero potuto assumere rilievo nell'esercizio in cui fosse avvenuta la correzione**.

Ciò vale sia se dalla correzione emerge una **sopravvenienza passiva** ([articolo 101 Tuir](#)), sia se emerge una **sopravvenienza attiva** ([articolo 88 Tuir](#)).

La sopravvenienza passiva da errore contabile **non era quindi considerata deducibile nell'esercizio in cui era contabilizzata**, così come **non era imponibile l'eventuale sopravvenienza attiva**.

Ne consegue che, **se l'errore contabile non era rilevante**, quindi con correzione imputata a conto economico, si doveva effettuare una **ripresa in aumento nel caso in cui fosse stata rilevata una sopravvenienza passiva**, oppure una **variazione in diminuzione se l'errore aveva fatto emergere una sopravvenienza attiva**.

Per dedurre il costo derivante da un errore contabile si doveva, quindi, **presentare una dichiarazione integrativa "a favore"**, rettificando il reddito imponibile dell'esercizio in cui l'errore era stato commesso.

Con l'[articolo 8, comma 1, lett. b\), D.L. 73/2022](#) tale impostazione viene superata in via normativa, in quanto è introdotto un nuovo periodo nel comma 1 dell'[articolo 83 del Tuir](#) in base al quale **la correzione degli errori contabili assume piena rilevanza fiscale, in virtù del principio di derivazione rafforzata, nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili applicati (OIC oppure IAS/IFRS), non essendo più necessario presentare la dichiarazione integrativa** per rettificare il periodo di imposta precedente in cui il costo avrebbe dovuto essere contabilizzato.

Ai sensi dell'[articolo 8, comma 2, D.L. 73/2022](#), la modifica in esame **si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022** (data di entrata in vigore del decreto legge) e dunque dall'**anno 2022 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**.

Per i componenti positivi derivanti da errori contabili la nuova rilevanza fiscale (che implica la tassazione nell'esercizio in cui è iscritta la sopravvenienza attiva) dovrebbe comportare **l'inapplicabilità delle sanzioni per la tardiva dichiarazione di tali componenti positivi** (purché prima non intervengano accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria).

La nuova norma pone tuttavia delle limitazioni in quanto si prevede che non possono rilevare fiscalmente le **sopravvenienze passive relative a periodi di imposta per i quali non è più**

possibile presentare la dichiarazione integrativa, per cui, in sostanza, si stabilisce che attraverso la procedura di correzione degli errori contabili non è comunque possibile dedurre componenti negativi di reddito che sarebbero stati di competenza di periodi d'imposta per i quali sono già spirati i termini di decadenza dell'attività di accertamento.

Tale limitazione non vale, invece, per i **componenti positivi di reddito** i quali, se rilevati in bilancio a seguito di correzione di errori contabili, **sono comunque tassati**, anche se sarebbero stati di competenza di periodi di imposta non più accertabili.

Stante il riferimento ai “criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo” del [comma 1, articolo 83 Tuir](#), sembrerebbe che la **rilevanza fiscale della correzione degli errori trovi applicazione unicamente nei confronti dei soggetti che applicano la derivazione rafforzata**, ovvero le società IAS/IFRS e OIC *adopter* diverse dalle micro imprese (che non hanno optato per la redazione del bilancio ordinario).

Invece, **le novità non dovrebbero valere per i soggetti in regime di derivazione giuridica**, ovvero le **micro imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio ordinario**, le quali dovrebbero continuare ad applicare i principi affermati dalla [circolare 31/E/2013](#) che prevedono la rilevanza delle componenti oggetto di correzione nell'esercizio di competenza fiscale e non in quello in cui interviene la correzione.

In sede di conversione in legge (L. 122/2022) **la rilevanza fiscale dell'errore contabile è stata prevista pure ai fini Irap**, ma anche in questo caso non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'[articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#).