



Euroconference NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttori: Sergio Pellegrino e Luigi Scappini

Edizione di giovedì 17 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Crediti energia e gas del mese di dicembre

di Debora Reverberi

REDDITO IMPRESA E IRAP

Errori contabili e derivazione rafforzata: una nuova via per la rilevanza fiscale della correzione

di Paolo Meneghetti

ADEMPIMENTI

La seconda rata dell'acconto delle imposte 2022

di Alessandro Bonuzzi

ACCERTAMENTO

Profili abusivi dell'eliminazione di riserve in sospensione a seguito di operazioni straordinarie

di Stefano Rossetti

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il termine per l'opposizione dei creditori allunga la fusione

di Ennio Vial

CASI OPERATIVI

Crediti energia e gas del mese di dicembre

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI DECRETO AIUTI-QUATER E ANTICIPAZIONI LEGGE BILANCIO 2023

[Scopri di più >](#)

Quali sono le modalità e i termini di fruizione dei crediti energia e gas maturati nel mese di dicembre?

L'articolo 1 del Decreto Aiuti-quater approvato dal Consiglio dei Ministri contiene la proroga al mese di dicembre dei crediti di imposta energia e gas secondo le regole dei mesi di ottobre e novembre di cui all'articolo 1 D.L. 144/2022 (c.d. Decreto Aiuti-ter) e l'estensione del termine di fruizione al 30.06.2023.

Entro il 16.03.2023, le imprese che usufruiscono dei crediti d'imposta relativi al mese di dicembre 2022 dovranno inoltre trasmettere all'Agenzia delle entrate, a pena di decaduta dal diritto di utilizzo del credito residuo, una comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

Tale comunicazione sostituisce quella prevista entro il 16.02.2023 dal comma 8 dell'articolo 1 del D.L. 144/2022, che viene abrogato.



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

REDDITO IMPRESA E IRAP

Errori contabili e derivazione rafforzata: una nuova via per la rilevanza fiscale della correzione

di Paolo Meneghetti

Seminario di specializzazione

MECCANISMI DI UTILIZZO DELLE PERDITE NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Scopri di più >

Il tema dell'**errore contabile** rappresenta certamente elemento di interesse generalizzato tra gli operatori tributari, non fosse altro per la **frequenza** quotidiana con cui si riscontrano omissioni, errate interpretazioni di fatti economici, negligenze nella gestione della contabilità.

E così la problematica della correzione di tali errori, specie per i suoi **risvolti fiscali**, ha sempre rappresentato un argomento di estrema delicatezza e allo stesso tempo di importanza centrale per chi opera nel mondo della gestione di contabilità.

Su questo tema recentemente è intervenuto l'[articolo 8 D.L. 73/2022](#) (Decreto Semplificazioni) che **innova profondamente rispetto al passato**, specie sotto il profilo del **risvolto tributario della correzione**.

Ma il primo concetto da mettere a fuoco, per inquadrare correttamente il problema, è quello di “errore contabile”. Che cosa è precisamente l'**errore contabile** e in che cosa esso si distingue dall'**aggiornamento della stima**, che invece non è errore contabile?

La definizione di errore contabile è rinvenibile nel **documento Oic 29 par. 44**, laddove si afferma:

Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Quindi si può dire che elemento imprescindibile per definire “errore contabile” è il **possesso di una corretta informazione circa una operazione economica**, mentre non è corretta, per vari

motivi, la sua **rappresentazione contabile**.

Diverso è il caso in cui, a **posteriori**, ci si accorga che l'importo di una certa operazione è errato, ma **l'informazione a suo tempo ottenuta comportava proprio quella rappresentazione contabile** poi rivelatasi non corretta: in tale secondo caso siamo di fronte ad un **aggiornamento di stima** che va collocato nella voce A5 (se attivo) o B 14 (se passivo), così come stabilito nel documento Oic 12.

Il citato documento, a proposito della voce B 14 di Conto economico, afferma: “*Possono essere incluse le rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi...*”

Ora, come veniva trattato fino al 2021 il tema della correzione di errori contabili?

Per rispondere a tale domanda bisogna **scindere il versante contabile da quello tributario** nel senso che sotto il primo versante la correzione è disciplinata dai paragrafi 47/53 del documento Oic 29, mentre per il profilo fiscale è fondamentale la [circolare 31/E/2013](#) della Agenzia delle Entrate.

Nel **documento Oic 29** emerge che la correzione si esegue andando ad incrementare o decrementare direttamente il **patrimonio netto**, senza passaggio quindi per il conto economico (il passaggio per il conto economico avviene solo se l'errore non è rilevante).

Per fare un esempio, l'omissione nella rilevazione di un costo avverrà apponendo in dare una **riserva di utili** e in avere il **debito verso il creditore**.

Questa imputazione diretta nel patrimonio netto assume rilevanza reddituale in forza dell'[articolo 109, comma 4, Tuir](#), secondo il quale si considerano **imputati a conto economico i componenti imputati a direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa**.

Questo passaggio è fondamentale per ottemperare al principio di derivazione semplice, poiché **senza passaggio a conto economico non si avrebbe rilevanza fiscale di una operazione economica**.

Ma se il componente imputato a patrimonio netto va inteso figurativamente imputato a conto economico, **si può pensare che esso sia deducibile (tramite una variazione diminutiva, nel caso di costi corretti e riferiti ad anni precedenti)?**

È qui che interviene la [circolare 31/E/2013](#) (par. 1) che, invocando non tanto il concetto di assenza del componente a conto economico (problema risolto dall'[articolo 109, comma 4, Tuir](#)), bensì il mancato rispetto del principio di competenza, **nega che il componente corretto possa essere rilevante fiscalmente nell'anno di correzione**.

Ciò anche per i soggetti che applicano la **derivazione rafforzata**, affermando, sempre la citata circolare, che la **correzione dell'errore contabile non rientra tra le ipotesi di qualificazione, classificazione e imputazione temporale** che sono i tre aspetti per i quali il comportamento contabile assume anche rilevanza fiscale.

Francamente che la correzione contabile non rientrasse nel tema della imputazione temporale è passaggio che da sempre ha generato perplessità, però è indubbio che **nella maggioranza dei casi gli operatori fino al 2022 hanno scelto di adottare la linea della Agenzia**, andando a redigere la dichiarazione rettificativa con riferimento all'anno in cui l'errore è stato commesso, senza toccare l'imponibile dell'anno di correzione.

La **modalità di correzione contabile sopra descritta viene sostituita dal 2022**, da una procedura certamente più semplice ma limitata ai soggetti che per loro scelta o per obbligo di legge applicano la **derivazione rafforzata** (quindi comprese le **micro imprese che per opzione redigeranno il bilancio in forma ordinaria**).

L'[articolo 8 D.L. 73/2022](#), infatti, risolve il dualismo fiscale/contabile affermando che **la correzione contabile assume anche rilevanza fiscale e ciò in base al principio di imputazione temporale**: di fatto viene smentita per legge la opinabile tesi della [circolare 31/E/2013](#).

Tuttavia la procedura di correzione contabile “old style” non potrà essere messa per sempre nel cassetto dei ricordi poiché **per tutte le imprese che non applicano le derivazione rafforzata (e sono certamente un numero ancora molto elevato nonostante l'allargamento dell'ambito soggettivo prodotto dal citato articolo 8 del D.L. 73/2022)** sarà **necessario applicare ancora il procedimento che separa l'effetto fiscale della correzione (dichiarazione rettificativa) con quello contabile (intervento sul patrimonio netto)**.

ADEMPIMENTI

La seconda rata dell'acconto delle imposte 2022

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

TASSAZIONE DELLE RENDITE FINANZIARIE

[Scopri di più >](#)

Il prossimo **30 novembre** scade il termine per il **versamento** della **seconda** oppure **unica rata dell'acconto per l'anno 2022** delle imposte dovute dai contribuenti solari sulla base della dichiarazione dei redditi e Irap.

Si ricorda che l'acconto 2022 può essere **determinato** utilizzando:

- il **metodo storico**, secondo cui assume rilevanza l'imposta 2021;
- il **metodo previsionale**, che dà la possibilità di effettuare un versamento inferiore rispetto all'imposta 2021 qualora si presuma di conseguire un reddito (e quindi un'imposta) 2022 minore rispetto al 2021.

Il metodo previsionale può rivelarsi **conveniente** sotto il profilo della **liquidità**, evitando situazioni di emersione di **crediti d'imposta eccessivi**.

È il caso, ad esempio, di **applicazione** oppure di **fuoriuscita** dal regime della **cedolare secca** dal 2022. In particolare, il contribuente che dal 2022 sceglie di assoggettare a **cedolare secca** il reddito degli immobili locati:

- **non** è tenuto al **versamento** dell'**acconto 2022** per la **cedolare secca**, mancando una base storica;
- può determinare l'acconto Irpef 2022 già considerando che il **reddito fondiario o diverso** (se derivante dalla locazione breve) **non sarà assoggettato ad Irpef**.

Viceversa, il contribuente che nel 2022 decide di assoggettare ad **Irpef** il **reddito** degli **immobili locati**:

- **non** è tenuto a **versare l'acconto Irpef 2022**, mancando la relativa Irpef 2021;
- può utilizzare il **metodo previsionale**, versando un **acconto di cedolare secca 2022 inferiore** ovvero non versare **alcuna somma a titolo di acconto** di tale imposta.

Lo **stesso principio** trova applicazione per i soggetti che **applicano** oppure **fuoriescono** dal **regime forfettario** dal 2022. Infatti, si deve ritenere che i soggetti che **dal 2022**:

- **aderiscono al regime forfettario** non siano tenuti a versare l'acconto dell'imposta sostitutiva 2022, mancando la base di riferimento. Inoltre, applicando il **metodo previsionale** essi possono non versare l'acconto Irpef 2022 ovvero versare un minor acconto Irpef 2022 rispetto a quello che risulterebbe dall'applicazione del metodo storico;
- **fuoriescono dal regime forfettario** e adottano il regime **ordinario**, non siano tenuti a versare l'aconto dell'Irpef 2022, mancando la base di riferimento. Inoltre, applicando il **metodo previsionale** essi possono non versare l'aconto 2022 dell'imposta sostitutiva.

Un altro caso in cui potrebbe essere conveniente applicare il metodo di calcolo previsionale è quando si è verificato **nel 2022 il passaggio dal regime ordinario al regime per cassa**, siccome le rimanenze finali 2021 costituiscono un costo deducibile nel 2022 e, dunque, possono verosimilmente comportare una **significativa riduzione del reddito** dell'anno 2022.

Nelle situazioni prospettate, peraltro, il **rischio** di incorrere nella **sanzione** per **omesso/carente versamento** dell'aconto 2022, derivante dall'utilizzazione del metodo previsionale, dovrebbe essere nella sostanza **pari a zero** o comunque **molto basso**.

Non comporta sicuramente **alcun rischio sanzionatorio** l'**assenza** di un **aconto Irap 2022** per le **persone fisiche esercenti attività commerciale** oppure di **lavoro autonomo**, atteso l'**esonero** dall'imposta regionale previsto dall'[articolo 1, comma 8, L. 234/2021](#) con **decorrenza dal 2022**.

Si ricorda, infine, che come previsto dall'[articolo 58, comma 1, D.L. 124/2019](#), a seconda della **tipologia di contribuente** tenuto al versamento – **Isa** o **no Isa** – occorre distinguere **2** diverse **modalità** di determinazione delle rate d'aconto da versare; infatti:

- per i soggetti no Isa, la prima rata è dovuta nella misura del **40%**, mentre la seconda nella misura del **60%**;
- per i soggetti Isa, la prima e la seconda rata sono dovute nella misura del **50%** **ciascuna**.

ACCERTAMENTO

Profili abusivi dell'eliminazione di riserve in sospensione a seguito di operazioni straordinarie

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

REATI PENALI TRIBUTARI DERIVANTI DA UNA VERIFICA FISCALE

[Scopri di più >](#)

Le **operazioni straordinarie** possono, talvolta, avere l'effetto di eliminare (o ridurre) le **riserve in sospensione di imposta** contabilizzate nel patrimonio netto delle società partecipanti all'operazione.

Si pensi, ad esempio, all'operazione di **fusione per incorporazione** di una società avente nel proprio patrimonio netto **riserve da rivalutazione non affrancate**, da cui emerge un avanzo di fusione non sufficiente per ricostituire le predette riserve.

L'[articolo 172, comma 5, Tuir](#), nel disciplinare la sorte delle riserve in sospensione in caso di operazione di fusione prevede che:

- le **riserve in sospensione radicale** debbano essere tassate in ogni caso se non ricostituite nel bilancio successivo alla fusione (bilancio di apertura) della società risultante dalla fusione o incorporante o risultante dalla fusione. La ricostituzione di tali riserve dovrà avvenire utilizzando, prioritariamente, l'eventuale avanzo di fusione;
- le **riserve in sospensione di imposta moderata** sono tassabili solo in caso di distribuzione. La ricostituzione di tali riserve dovrà avvenire se emerge un avanzo di fusione, oppure in presenza di aumento di capitale dell'incorporante di ammontare superiore al capitale complessivo delle società che partecipano alla fusione. **In assenza di queste due situazioni, non vi è alcun obbligo di ricostituzione delle riserve in oggetto.**

A questo proposito ricordiamo che:

- le **riserve in sospensione radicale** sono tassabili in occasione di qualsiasi utilizzo;
- le **riserve in sospensione moderata** sono **tassabili solo all'atto della loro distribuzione**. Come recentemente chiarito dall'Amministrazione finanziaria ([circolare 6/E/2022](#)),

appartengono a questa tipologia le **riserve da rivalutazione monetaria**, tra cui anche quella ex [articolo 110 D.L. 104/2020](#).

In situazioni simili a quelle sopra descritte, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate ([circolare 6/E/2022](#)):

- *“non viene meno, al ricorrere dei relativi presupposti, la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di contestare la natura abusiva, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (recante lo Statuto dei diritti del contribuente), di operazioni straordinarie che determinano il venir meno di riserve in sospensione d'imposta a fronte di fenomeni che comportino la loro sostanziale attribuzione ai soci o ai partecipanti in contrasto con la già richiamata ratio di presidio del vincolo di sospensione d'imposta;*
- *pertanto, in seno al sindacato antiabuso, ferme restando le valutazioni da compiere, caso per caso, sui diversi presupposti previsti dal citato articolo 10-bis, potrà essere considerata espressione di un vantaggio fiscale indebito ogni forma di utilizzo delle suddette riserve (ivi inclusa la loro evaporazione per effetto di operazioni straordinarie, pure tra parti correlate) che sia espressiva, in generale, di fenomeni di attribuzione ai soci o ai partecipanti dei maggiori valori per i quali le menzionate riserve sono state sottoposte al vincolo fiscale”.*

Quindi **tutte le operazioni straordinarie in cui vengono ridotte o eliminate riserve in sospensione d'imposta possono essere oggetto di valutazione in ottica antiabuso** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In sostanza, ai sensi dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), l'Agenzia delle Entrate potrà **assoggettare a tassazione l'importo della riserva non ricostituita** qualora sia in grado di dimostrare che l'operazione straordinaria:

- **sia priva di sostanza economica**, ovvero che l'operazione straordinaria non sia sorretta da motivazioni di carattere economico, nel senso che i vantaggi che l'operazione ha prodotto non sono preminenti rispetto al conseguente vantaggio fiscale;
- ha permesso di conseguire **un vantaggio fiscale indebito** derivante dal beneficio della cancellazione/riduzione delle riserve in sospensione in sospensione in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
- **sia priva di valide ragioni extra fiscali**. Sotto questo profilo, l'operazione straordinaria, pur comportando un evidente vantaggio fiscale, non può essere contestata qualora venga posta in essere per ragioni extra fiscali:
- “oggettive” e se di carattere personale supportate da documenti e/o dichiarazioni di terzi;
- “effettive”, nel senso di vere ragioni e non simulate;
- “non marginali” senza il raggiungimento delle quali l'operazione non sarebbe stata eseguita.

Per completezza si ricorda che in caso di accertamenti basati sull'abuso del diritto, ai sensi dell'[articolo 10-bis, comma 6, L. 212/2000](#), l'**avviso di accertamento** deve recare una

motivazione “rafforzata”, in quanto basata su sui chiarimenti forniti dal contribuente in sede di contradditorio.

L'avviso di accertamento non preceduto dalla richiesta di chiarimento è da considerarsi **nullo**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il termine per l'opposizione dei creditori allunga la fusione

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

NEUTRALITÀ FISCALE NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE TRANSFRONTALIERE

Scopri di più >



La fusione delle società è disciplinata dagli [articoli 2501 e ss. cod. civ.](#) Come noto, essa si sostanzia in **tre fasi**: la **formazione del progetto di fusione**, a cura dell'organo amministrativo, la delibera di fusione, da parte dell'assemblea dei soci e l'atto di fusione.

Si ricorda che il progetto di fusione deve essere **pubblicato nel Registro delle imprese e depositato presso la sede sociale nei 30 giorni che precedono la delibera di fusione**, insieme alla situazione patrimoniale, alla relazione dell'organo amministrativo ed alla relazione degli esperti.

Il **termine dei 30 giorni**, tuttavia, è posto nell'esclusivo interesse dei soci al fine di consentire loro di disporre del tempo necessario per acquisire tutte le informazioni necessarie per un voto consapevole. Trattandosi di un termine posto ad esclusiva tutela dei soci, l'[articolo 2501-ter, comma 4, cod. civ.](#) consente loro di **derogarvi**, qualora unanimemente d'accordo.

Conclusasi la fase preparatoria, la fusione deve essere **deliberata** da tutte le società che vi partecipano mediante l'approvazione del relativo progetto.

Le **delibere di fusione** delle singole società devono essere **depositate per l'iscrizione nel registro delle imprese** e la data di iscrizione risulta essere importante ai fini della normativa in materia di opposizione dei creditori.

Infatti, l'[articolo 2503 cod. civ.](#) dispone che l'operazione di fusione può essere attuata solo **dopo che siano decorsi sessanta giorni dalla data di iscrizione nel registro delle imprese** dell'ultima delibera delle società che partecipano all'operazione.

Si tratta di un **termine posto a tutela esclusiva dei creditori** e, pertanto, generalmente **“incomprimibile”**, salvo la riduzione a trenta giorni prevista dall'[articolo 2505-quater cod. civ.](#) nel caso in cui non siano coinvolte società con azioni.

Esso, infatti, può essere derogato solo nei casi in cui sussista il **consenso di tutti i creditori** anteriori all'iscrizione nel registro delle imprese del progetto di fusione o si proceda con il pagamento dei creditori che **non hanno dato il consenso**.

Il termine può essere, altresì, **derogato** anche nel caso in cui siano **depositate delle somme corrispondenti ai debiti verso i predetti creditori presso una banca**.

Infine, il termine è derogato quando la **relazione degli esperti** prevista dall'[articolo 2501-sexies](#) sia redatta, per tutte le società partecipanti alla fusione, da un'unica società di revisione, la quale asseveri, sotto la propria responsabilità, che la situazione patrimoniale e finanziaria delle società partecipanti alla fusione rende non necessarie garanzie a tutela dei suddetti creditori.

Quest'ultima ipotesi derogatoria ha, nella pratica, scarso rilievo atteso che l'[articolo 2501-sexies, comma 8, cod. civ.](#) prevede che, quand'anche la relazione fosse richiesta dal codice, **i soci con consenso unanime possono rinunciare alla suddetta relazione**.

Spesso nella pratica accade che, prima di procedere all'atto di fusione, i notai richiedano alle parti il rilascio, da parte del Tribunale competente, del **certificato di mancata opposizione**.

Si evidenzia, infine, che per converso, l'[articolo 2445, comma 4, cod. civ.](#) prevede che *“Il tribunale quando ritenga infondato il pericolo di pregiudizio per i creditori oppure la società abbia prestato idonea garanzia, dispone che l'operazione abbia luogo nonostante l'opposizione”*.