

Edizione di giovedì 16 Febbraio 2023

CASI OPERATIVI

Rivalutazione beni di impresa e successiva fusione
di Euroconference Centro Studi Tributari

DICHIARAZIONI

Reverse charge interno nella dichiarazione Iva
di Clara Pollet, Simone Dimitri

ENTI NON COMMERCIALI

Le scelte da compiere per gli statuti delle Asd e Ssd
di Guido Martinelli

DICHIARAZIONI

Il quadro VO della Dichiarazione Iva 2023 tra opzioni necessarie e non
di Carla De Luca

REDDITO IMPRESA E IRAP

Correzione errori contabili semplificata solo con revisione legale
di Alessandro Bonuzzi

CASI OPERATIVI

Rivalutazione beni di impresa e successiva fusione di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

La Società AD (Spa assoggettata a ristrutturazione dei debiti *ex articolo 182-bis*, L.F. e a transazione fiscale *ex articolo 182-ter*, L.F.), interamente posseduta dal socio persona fisica IC, detiene azioni proprie, pari al 78% del capitale sociale, iscritte nella corrispondente voce negativa del patrimonio netto (-39.621k). Fanno parte del patrimonio netto anche le seguenti voci:

- Capitale sociale 100k;
- Riserve di capitale 31.630k;
- Riserve di utili 1.791k;
- Riserve in sospensione d'imposta 6.727k (derivanti da rivalutazioni di beni effettuate nel 2000 ai sensi della L. 342/2000).

Per un patrimonio netto pari a complessivi euro 627k.

AD delibera l'annullamento delle azioni proprie utilizzando parte del capitale sociale e per la differenza le riserve disponibili a bilancio, comprese le riserve in sospensione d'imposta.

L'operazione di annullamento è strettamente legata a un più ampio progetto di ristrutturazione di un gruppo societario, che vede la Società FC SPA (società operativa) acquisire il 100% delle azioni residue di AD dal socio IC, e successivamente incorporare la stessa insieme alla propria controllante (fusione inversa) Società G Srl (*holding* industriale), con retrodatazione degli effetti contabili e fiscali. La Società FC risultante dalla fusione riporta un capitale sociale pari a 60.000k, capiente perché venga ricostruita la riserva in sospensione d'imposta originariamente iscritta in capo ad AD.

Le valide ragioni economiche dell'operazione complessiva vengono ravvisate dalla necessità/opportunità:

1. di compensare rilevanti partite incrociate di credito/debito fra le tre società partecipanti alla fusione, non diversamente eliminabili, in modo da snellire il bilancio della incorporante di tali poste di attivo e passivo;
2. di "trasferire" in FC un importante impianto di AD, attualmente oggetto di affitto nei confronti di FC medesima;
3. di ridurre i costi di gestione gravanti sulle società non operative (AD e G).

Malgrado il dato letterale dell'articolo 13, comma 3, L. 342/2000, reciti che "*Se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva prevista dal comma 1 ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti.*" c'è il pericolo che l'Amministrazione finanziaria consideri l'utilizzo della riserva in sospensione d'imposta di AD a copertura dell'annullamento delle azioni proprie alla stregua di un'attribuzione ai soci, determinando reddito imponibile in capo alla Società AD stessa.

Per tale motivo, considerando:

1. che l'operazione di annullamento delle azioni proprie è propedeutica e strettamente legata ad un più ampio progetto di ristrutturazione del gruppo societario di cui AD fa sostanzialmente parte;
2. che la successiva fusione per incorporazione di AD in FC prevederà la retrodatazione degli effetti contabili e fiscali;

si sta valutando di ricostituire la riserva in sospensione d'imposta di AD, utilizzata in sede di annullamento delle azioni proprie, in capo a FC, risultante dalla fusione.

Si chiede il parere con riferimento:

- all'interpretazione dell'articolo 13, comma 3, L. 342/2000, e dei suoi possibili riflessi in ipotesi di utilizzo delle riserve a copertura dell'annullamento delle azioni proprie;
- alla possibile soluzione prospettata, per i motivi sopra esposti, di ricostituzione della riserva in sospensione d'imposta di AD, utilizzata in sede di annullamento delle azioni proprie, in capo a FC, risultante dalla fusione.

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



DICHIARAZIONI

Reverse charge interno nella dichiarazione Iva

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Le operazioni soggette al **reverse charge interno** sono identificate, all'interno del **file xml della fattura elettronica**, con uno specifico codice **Natura operazione**, scelto tra **uno dei seguenti**:

N6.1 – cessione di rottami e altri materiali di recupero

N6.2 – cessione di oro e argento puro

N6.3 – subappalto nel settore edile

N6.4 – cessione di fabbricati

N6.5 – cessione di telefoni cellulari

N6.6 – cessione di prodotti elettronici

N6.7 – prestazioni comparto edile e settori connessi

N6.8 – operazioni settore energetico

N6.9 – altri casi

Il rigo **VE35** della **dichiarazione Iva** è destinato ad accogliere nel **campo 1**, il **totale delle operazioni effettuate con applicazione del reverse charge**, mentre i **campi da 2 a 9** richiedono l'esposizione dettagliata delle **operazioni attive** soggette ad inversione contabile, **distinte per tipologia**. Analizziamo, pertanto, il **raccordo tra i sopra esposti codici "Natura" ed i campi di dettaglio del rigo VE35 della dichiarazione annuale Iva 2023** (modello approvato il 13 gennaio 2023, con [provvedimento prot. n. 11378/2023](#)).

Il **codice N6.1** va utilizzato nel caso di fattura elettronica trasmessa via Sistema di

Interscambio (Sdl), riferita alle cessioni all'interno dello Stato di **rottami ed altri materiali di recupero** di cui all'[articolo 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972](#). Si utilizza la Natura operazione N6.1 **anche per le cessioni di pallets recuperati** ai cicli di utilizzo successivi al primo e per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi. In sede di dichiarazione Iva il valore di tali operazioni deve esser esposto nel **rito VE35, colonna 2**.

Le **cessioni di oro da investimento** divenute imponibili a seguito di opzione e le **relative prestazioni di intermediazione**, effettuate nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti passivi d'imposta, nonché le cessioni di oro diverso da quello da investimento e di argento puro, effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva richiedono, invece, l'esposizione del **codice Natura N6.2**. Il valore di tali operazioni confluiscce nel **rito VE35, colonna 3** della dichiarazione annuale Iva.

I subappaltatori che effettuano **prestazioni di servizi rese nel settore edile** senza addebito d'imposta, **ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#)** compilano il **file xml della e-fattura** con il **codice Natura N6.3**. Tale regime trova applicazione per i rapporti tra subappaltatore e appaltatore (o altri subappaltatori) e non riguarda il rapporto tra appaltatore e committente; inoltre, tutti i soggetti passivi coinvolti nell'operazione (ad eccezione del committente) devono possedere un **codice Ateco categoria F – costruzioni**. Ai fini della **dichiarazione annuale Iva**, tali operazioni andranno esposte nel **rito VE35, colonna 4**.

Le prestazioni di **servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici** effettuate ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lettera a-ter\), D.P.R. 633/1972](#), invece, richiedono l'applicazione del reverse charge con **codice Natura N6.7**, a prescindere dal codice Ateco del cliente (anche se diverso dalla categoria F). Il valore di tali operazioni confluiscce nel **rito VE35, colonna 8**, della **dichiarazione Iva**.

Le **cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato** per le quali l'imposta è dovuta dal cessionario, ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lettera a-bis\), D.P.R. 633/1972](#) richiedono l'utilizzo del **codice N6.4** all'interno dell'xml trasmesso via Sdl. Il valore di tali operazioni confluiscce nel **rito VE35, colonna 5**.

Le **cessioni di telefoni cellulari**, disposte dall'[articolo 17, comma 6, lettera b\), D.P.R. 633/1972](#), per cui l'imposta è dovuta dal cessionario, **richiedono il codice N6.5**, con esposizione nel **rito VE35, colonna 6**.

Le **cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop**, nonché di **dispositivi a circuito integrato**, quali **microprocessori e unità centrali di elaborazione venduti all'ingrosso**, ossia prima della loro installazione in prodotti destinati a consumatori finali, effettuate ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lettera c\), D.P.R. 633/1972](#) vanno fatturate con il **codice Natura N6.6** e riportate nel **rito VE35, colonna 7**.

Le **operazioni del settore energetico**, disposte dall'[articolo 17](#), sesto comma, lettere d-bis),

d-ter) e d-quater), vanno fatturate con il **codice N6.8** e riportate nel **rimbalzo VE35, colonna 9**.

Infine, il codice **Natura residuale N6.9** è stato previsto per **eventuali nuove tipologie di operazioni**, rispetto a quelle elencate in precedenza, per le quali il legislatore potrebbe prevedere il regime dell'inversione contabile.

Sul versante delle **operazioni passive**, il **cessionario/committente** è tenuto ad **assolvere l'imposta applicando l'inversione contabile**. Per **integrare la fattura elettronica** ricevuta senza Iva, il cliente ha **due alternative**:

- effettuare **attraverso Sdl l'integrazione della fattura** trasmettendo un file xml con **Tipo documento TD16**, che sarà recapitato solo a sé stesso (dato che è quest'ultimo a essere tenuto a integrare l'Iva in fattura). Il documento integrativo così generato e trasmesso allo Sdl **sostituisce l'integrazione cartacea della fattura** del fornitore/prestatore. All'interno del file TD16 dovranno esser riportati, tra gli altri, i **seguenti dati: l'imponibile presente nella fattura inviata** dal fornitore, la **relativa imposta** calcolata dal cessionario/committente (in caso di aliquote diversificate, si compilerà il documento con i singoli imponibili e le singole imposte) e la **Natura operazione** corrispondente a quella indicata dal cedente/prestatore (codici Natura da **N6.1 a N6.9**).
- **integrare manualmente la fattura ricevuta** previa stampa e conservazione analogica della stessa.

In sede **di dichiarazione annuale Iva** l'operazione dovrà essere riportata nel **quadro VF** (righi da VF1 a VF13) e nel **quadro VJ**.

Esemplificando, si pensi all'ipotesi **dell'acquisto di rottami**, di cui all'[articolo 74, commi 7 e 8](#), per un **importo pari a 2.000 euro**. In tal caso l'imposta è dovuta dal cessionario secondo il meccanismo d'inversione contabile; l'acquirente è tenuto ad **integrare la fattura**, emessa dal **cedente senza addebito d'imposta**, con l'indicazione dell'**aliquota applicabile** e **della relativa Iva** con annotazione nel registro delle fatture emesse (di cui all'[articolo 23](#)) e nel registro degli acquisti (di cui all'[articolo 25](#)), al fine di operare la detrazione d'imposta.

Il **cedente** dovrà compilare il **rimbalzo VE35** come segue.

	Operazioni con applicazione del reverse charge		
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro	1 2.000 ,00
VE35	2 2.000 ,00	3 ,00	
	Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati	
	4 ,00	5 ,00	
	Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di prodotti elettronici	
	6 ,00	7 ,00	
	Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico	
	8 ,00	9 ,00	

Il cessionario, invece, compila i quadri VF e VJ nel modo seguente.

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE	VF1		,00	2		,00
E IVA AMMESSA	VF2		,00	4		,00
IN DETRAZIONE	VF3		,00	5		,00
	VF4		,00	6,4		,00
SEZ. 1 - Ammontare	VF5		,00	7,3		,00
degli acquisti effettuati	VF6		,00	7,5		,00
nel territorio dello	VF7		,00	8,3		,00
Stato, degli acquisti	VF8		,00	8,5		,00
intracomunitari	VF9		,00	8,8		,00
e delle importazioni	VF10		,00	9,5		,00
	VF11		,00	10		,00
	VF12		,00	12,3		,00
	VF13		2.000	,00	22	440

QUADRO VJ		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
DETERMINAZIONE						
DELL'IMPOSTA RELATIVA						
A PARTICOLARI TIPOLOGIE						
DI OPERAZIONI						
VJ1	Acquisti di beni provenienti dalla Stato Città del Vaticano					
	e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro					
	industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00			,00
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		,00			,00
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2		,00			,00
VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00			,00
VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari					
	(art. 74-ter, comma 8)		,00			,00
VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8		2.000	,00	440	,00
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)		,00			,00
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)		,00			,00
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale,					
	argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00			,00
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8					
	senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00			,00
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA					
	in dogana (art. 70, comma 5)		,00			,00
VJ12	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00			,00
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00			,00
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00			,00
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)		,00			,00
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00			,00
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis,					
	d-ter e d-quater)		,00			,00
VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter		,00			,00
VJ19	TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ18)				440	,00

ENTI NON COMMERCIALI

Le scelte da compiere per gli statuti delle Asd e Ssd

di Guido Martinelli

Seminario di specializzazione
REDAZIONE DEGLI STATUTI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE E DEGLI ENTI DEL TERZO
[Scopri di più >](#)

Nel momento in cui si presenta la necessità di dover redigere lo **statuto** di una nuova associazione o società sportiva dilettantistica sarà necessario compiere una serie di scelte preliminari.

Prima scelta: dentro o fuori il Runts.

Infatti, come è noto, una sportiva potrà svolgere attività rimanendo solo tale con l'iscrizione al solo **registro delle attività sportive** (in tal caso lo statuto dovrà contenere i principi di cui all'[articolo 7 D.Lgs. 36/2021](#) nonché quelli indicati dall'organismo affiliante di riferimento), oppure chiedere di diventare un **ente del terzo settore con conseguente iscrizione al Runts**.

Nel caso in cui si decidesse in tal senso **lo statuto dovrà essere redatto tenendo presente anche i criteri di cui all'[articolo 21 D.Lgs. 117/2021](#)**.

Seconda scelta: se si sceglie di essere dentro il Runts, si dovrà decidere se nella forma di Aps, impresa sociale o “altri enti”.

Questo in quanto **variano le caratteristiche costitutive** tra le fattispecie del terzo settore.

Ad esempio ove si dovesse scegliere la strada della **promozione sociale** si dovrà verificare preventivamente la sussistenza del requisito del **numero minimo di associati** e della **proporzione tra volontari e lavoratori retribuiti**.

Terza scelta: se fuori dal Runts si dovrà comunque prevedere la conformità dell'oggetto sociale indicando lo sport come attività principale e il rispetto dei parametri di cui all'[articolo 148 Tuir](#).

Nel caso in cui **non si volesse entrare nel Runts** si dovrà verificare anche il potenziale rispetto dei parametri sulle attività secondarie e strumentali di cui all'articolo 9 e l'incompatibilità degli amministratori di cui all'[articolo 11 D.Lgs. 36/2021](#).

Inoltre, ove si intendesse **godere delle agevolazioni fiscali** previste dall'[articolo 148, comma 3, Tuir](#) dovranno essere introdotti i principi di cui al comma 8 della norma da ultimo citata.

Si ricorda, infine, che ove trattasi di società sportiva di capitali, in alternativa alle disposizioni qui indicate si dovrà fare riferimento alla disciplina del libro quinto del codice civile con l'unica eccezione del **divieto di scopo di lucro** per cui si dovrà applicare l'[articolo 8 D.Lgs. 36/2021](#).

Quarta scelta: richiedere o meno la personalità giuridica: per le associazioni si dovrà valutare anche l'opportunità di richiedere la personalità giuridica con l'iscrizione al Ras (secondo la procedura di cui all'[articolo 14 D.Lgs. 39/2021](#), ad oggi, però, non ancora operativa) o al Runts (con quella prevista dall'[articolo 22 D.Lgs. 117/2017](#)).

In tal caso sarà necessario il rispetto in sede statutaria anche delle disposizioni dettate dal Codice Civile, negli articoli dal [14](#) al [35](#).

Quinta scelta: per le SSD prevedere la parziale distribuzione di utili e il rimborso al socio del capitale effettivamente versato.

Come è noto, l'[articolo 8, comma 3, D.Lgs. 36/2021](#) consente la facoltà alle società sportive di capitali di procedere ad una **parziale distribuzione di utili**.

Il problema che si pone è che non appare pacifico se, l'eventuale applicazione di questa disposizione faccia perdere o meno alla società sportiva la propria natura di **ente non lucrativo** ai fini del godimento dei correlati vantaggi fiscali.

Pertanto, i punti di maggior rilievo da indicare in **statuto** appaiono:

1. l'esercizio in via stabile e principale dell'**organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche**, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica (**clausola obbligatoria**);
2. l'**assenza di fini di lucro** secondo la nuova accezione dell'[articolo 8 D.Lgs. 36/2021](#)

- (clausola obbligatoria);
3. la possibilità di esercitare **attività secondarie e strumentali** diverse da quelle principali;
 4. per le sole SSD, la possibilità di procedere alla **parziale distribuzione di utili ed avanzi di gestione annuali**, secondo le condizioni ed i limiti di cui all'[**articolo 8, comma 3, D.Lgs. 36/2021**](#);
 5. per le sole SSD, la possibilità di **rimborsare al socio il capitale effettivamente versato** ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui all'[**articolo 8, comma 3, D.Lgs. 36/2021**](#);
 6. ridefinizione delle incompatibilità con “qualsiasi carica” per gli amministratori.

Resta il tema, sollevato dal Runts, circa l'inserimento obbligatorio del diritto di voto ai minorenni. Il presupposto nasce dalla disposizione, presente anche per le sportive dalla lettera e) dell'articolo 7 che le norme sull'ordinamento interno dovranno essere ispirate “*a principi di democrazia e di uguaglianza di diritti di tutti gli associati*”.

Il problema è nato da un inciso presente in una decisione della Corte di Cassazione ([**sentenza n. 23228 del 04.10.2017 ripresa per il terzo settore**](#), dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali con propria nota n. 1309 del 06.02.2019.

L'indicazione che è stata trasmessa ai Runts regionali è stata proprio quella di **non recepire statuti che non prevedessero espressamente il diritto di voto per i minorenni**.

Tale principio non sembra, però, confermato dal legislatore fiscale che, all'[**articolo 148, comma 8, Tuir**](#), dopo aver previsto l'obbligo della “*disciplina uniforme del rapporto associativo*” espressamente prevede che tale obbligo sia rispettato: “*prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi della associazione*”.

Anche l'[**articolo 4 D.P.R. 633/1972**](#), almeno fino alla modifica che entrerà in vigore al prossimo **1° gennaio**, prevede **disposizione analoga**.

DICHIARAZIONI

Il quadro VO della Dichiarazione Iva 2023 tra opzioni necessarie e non

di Carla De Luca

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO FISCALE NEL REDDITO D'IMPRESA E DEL LAVORO AUTONOMO

[Scopri di più >](#)

Il quadro VO è certamente conosciuto dagli operatori come il quadro dedicato alle **opzioni e alle revoca**, ma spesso sorgono dubbi sulla sua compilazione pratica; quest'anno ancora di più a causa delle modifiche normative intervenute dal 01.01.2023:

- da un lato in tema di **innalzamento delle soglie per l'accesso alla tenuta della contabilità semplificata** ([articolo 1, comma 276, L. 197/2022](#), c.d. Legge di bilancio 2023), che ha comportato un effetto anche sui limiti per la liquidazione con periodicità trimestrale dell'Iva, di cui all'[articolo 7 D.P.R. 542/1999](#). Questi effetti, tuttavia, assumeranno rilievo solo ai fini della compilazione della dichiarazione Iva del prossimo anno;
- e dall'altro per le modiche apportate ai **requisiti di accesso al regime forfetario** ([articolo 1, comma 54 lett. a, L. 197/2022](#)).

Ogni situazione va valutata singolarmente. Cerchiamo di fare una sintesi delle **diverse opzioni esercitabili** quest'anno e **anche di quelle non necessarie**. Spesso il **comportamento concludente** integra l'opzione e la compilazione del quadro VO è una mera formalità, successiva all'adozione dell'opzione/revoca.

Comportamento concludente

Il D.P.R. 442/1997 dispone che **l'opzione o la revoca**:

- del regime di determinazione dell'imposta (ad esempio, l'applicazione del regime ordinario in agricoltura)
- o del regime contabile (ad esempio, la contabilità ordinaria per le imprese)

è considerata validamente esercitata **qualora il contribuente abbia posto in essere il relativo comportamento fin dall'inizio dell'anno o dal giorno di inizio dell'attività**.

Il quadro VO, quindi, è una mera formalità di comunicazione all'Agenzia, successiva all'adozione dell'opzione o revoca.

Durata dell'opzione

In generale, l'**opzione** vincola il contribuente:

- per **almeno un triennio** (salvo diverse specifiche disposizioni normative): nel caso di adozione di una diversa modalità di determinazione dell'imposta;
- per **almeno un anno**, nel caso di regimi contabili.

REGIME

Regime di determinazione dell'imposta
Regime contabile

PERIODO MINIMO

3 anni
1 anno

Trascorso il periodo minimo, l'**opzione** rimane valida per ciascun anno successivo, fino a revoca.

La compilazione del quadro VO

Il quadro VO, articolato in 5 sezioni, verrà interessato dalla compilazione delle prime 3, nelle casistiche citate:

Quadro VO	Sez. I	Opzioni, rinunce e revoche agli effetti dell'Iva
Quadro VO	Sez. II	Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi
Quadro VO	Sez. III	Opzioni e revoche agli effetti sia dell'Iva che delle imposte sui redditi

Quando parliamo di opzioni valide **ai soli fini Iva, la durata delle opzioni è la seguente:**

Sez. I – OPZIONI VALIDE AI SOLI FINI IVA

Rigo	SETTORE	REGIME	DURATA MIN.	Rif. norm.
VO1	Pro-rata iva	Rettifiche per variazioni di pro-rata inferiori al 10%	5 anni (10 anni per rettifica su immobili)	Articolo 19-bis 2, D.P.R. 633/1972
VO2	Liquidazioni trimestrali	Versamenti periodici Iva con cadenza trimestrale (in luogo della periodicità "naturale" mensile). Rigo VO2, la casella 1 deve essere barrata dagli esercenti arti e professioni e dai contribuenti titolari di imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi che nell'anno 2021 hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 400.000 euro o non superiore a 700.000 euro se titolari di imprese aventi per	1 anno L'opzione, vincolante per almeno un anno solare , resta valida fino a quando non venga revocata sempreché permangano i citati presupposti.	Articolo 7 L'opzione, vincolante per almeno un anno solare , resta valida fino a quando non venga revocata sempreché permangano i citati presupposti. 542/1999

oggetto altre attività e **che hanno effettuato nel 2022** sia le liquidazioni che i versamenti periodici Iva con cadenza **trimestrale** anziché mensile.

Per i soggetti che **hanno iniziato l'attività nel 2022** doveva farsi riferimento, invece, al volume d'affari presunto per il primo anno di attività.**Revoca** – Anche la revoca dell'opzione è esercitata mediante **comportamento concludente** e deve essere comunicata nella prima dichiarazione Iva da presentare successivamente alla scelta operata. Pertanto, la casella 2 del rigo VO2 deve essere barrata dai soggetti passivi Iva che:

- nel 2021 hanno liquidato l'imposta trimestralmente **su opzione**;
- nel 2022 hanno scelto di liquidare l'imposta mensilmente, revocando l'opzione precedentemente esercitata.

Rinuncia al regime di esonero

3 anni

Articolo 34, comma 6,

D.P.R.

633/1972

Articolo 34, comma 11,

D.P.R.

633/1972

Articolo 34-bis, comm. 2, D.P.R.

633/1972

Articolo 36, comma 3,

D.P.R.

633/1972

Articolo 36-bis, D.P.R.

633/1972

Articolo 74, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/972

972

Articolo 74, comma 6,

VO3	Produttori agricoli	Determinazione dell'Iva nei modi ordinari (rinuncia al regime speciale Iva)	3 anni	Articolo 34, comma 11, D.P.R. 633/1972
		Attività connesse – Determinazione dell'Iva nei 3 anni modi ordinari		Articolo 34-bis, comm. 2, D.P.R. 633/1972
VO4	Più attività	Contabilità separata	3 anni	Articolo 36, comma 3, D.P.R. 633/1972
VO5	Operazioni Esenti	Dispensa dagli adempimenti	3 anni	Articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972
VO6	Editoria	Applicazione dell'Iva con il criterio delle copie vendute	3 anni (se non per singolo numero)	Articolo 74, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/972
VO7	Intrattenim.	Applicazione dell'Iva nei modi ordinari	5 anni	Articolo 74, comma 6,

			D.P.R. 633/1972 Articolo 38, comma 6, D.L. 331/1993
V08	Enti non commerciali	Acquisti intra-Ue – Applicazione dell'Iva in Italia tramite apertura di P.Iva	3 anni
		Determinazione dell'Iva nei modi ordinari (dal per singola cessione regime analitico del margine)	Articolo 36, comma 3, D.L. 41/1995
V09	Beni usati	Applicazione del metodo analitico (dal regime globale o forfettario)	3 anni Articolo 36, comma 6, D.L. 41/1995
		Applicazione del margine per i beni importati o acquistati dall'autore o suoi eredi/legatari	Articolo 36, comma 2, D.L. 41/1995
	Vendite Ue “a distanza”	Applicazione dell'Iva nel Paese Ue di destinazione in presenza di vendite inferiori a euro 10.000 l'anno precedente	3 anni Articolo 41, comma 1, lett. b), D.L. 331/1993
V012	Contabilità presso terzi	Liquidazioni periodiche mensili posticipate	1 anno Articolo 1, comma 3 D.P.R. 100/1998
V013	Oro da investimento	Produttori, trasformatori e commercianti – Applicazione dell'Iva col reverse charge	3 anni (se non per singola cess.) Articolo 10, n. 11, D.P.R. 633/1972
V014	Spettacoli viagg./impr. Minori	Detrazione forfettaria se volume d'affari dell'anno precedente > euro 25.822,84	5 anni Articolo 74-quarter, comma 5, D.P.R. 633/1972
V015	Iva per cassa	Iva esigibile/detraibile col criterio di cassa	3 anni Articolo 32-bi D.L. 83/2012

Quando invece parliamo di **opzioni agli effetti delle imposte sui redditi**, le situazioni possono essere le seguenti:

ANNO 2021	ANNO 2022	Descrizione	MOD. IVA 2023 (anno 2022)
SEMPLIFICATO FORFETARIO		Determinazione del reddito: criterio “di cassa pura” <ul style="list-style-type: none"> - implica l'opzione per un regime fuori campo Iva (necessità di rettifica Iva). - Durata: nessun vincolo di permanenza nel regime forfettario (è possibile tornare in contabilità semplificata dall'anno 2023) 	RIGO VA14

SEMPLIFICATO Determinazione del reddito: **criterio “di cassa ibrido”** –
(articolo 66 Tuir)

Tenuta dei registri Iva senza separata indicazione di incassi e pagamenti (**criterio “dei registri Iva”**, ex articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973)

Rigo VO26 cas. 1

ORDINARIO Determinazione del reddito: criterio **improntato alla competenza**

Rigo VO 20 cas. 1

Tenuta della contabilità ordinaria pur in presenza dei requisiti per l'applicazione della contabilità semplificata

Durata: vincolante almeno **per un triennio** (2022-2024)

L'opzione è vincolante almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, e resta valida fino a revoca.

Rigo VO20, la casella 1 deve essere barrata dalle s.n.c., s.a.s., che svolgono attività commerciale, persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ENC relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, che avendo conseguito nell'anno 2021 ricavi per un ammontare non superiore a 400.000 euro, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, o a 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, e che hanno esercitato per il **2022 l'opzione per il regime di contabilità ordinaria**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Correzione errori contabili semplificata solo con revisione legale

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI DOPO LE MODIFICHE INTRODOTTE DEL DECRETO SEMPLIFICAZIONI E DALLA LEGGE DI BILANCIO

[Scopri di più >](#)

La disciplina che regola l'**imputazione fiscale** dei componenti di reddito derivanti dalla **correzione di errori contabili** ha subito in poco tempo 2 modifiche rilevanti.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 83, comma 1, Tuir](#), così come modificato dall'[articolo 8 D.L. 73/2022](#) in vigore **dal periodo d'imposta 2022**:

1. per i soggetti che adottano i **principi contabili internazionali** e
2. per i soggetti, **diversi dalle micro-imprese** di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#) che **non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del **codice civile**,

valgono, anche in deroga alle disposizioni del Tuir, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** in bilancio previsti dai rispettivi **principi contabili** (c.d. **principio di derivazione rafforzata**).

Tali criteri di **imputazione temporale** valgono ai fini fiscali anche con riferimento alle **poste contabilizzate** a seguito di **correzione degli errori contabili**.

La disposizione non è applicabile ai **componenti negativi** di reddito 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](#); siffatta 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**.

In sostanza, il D.L. 73/2022, in un'ottica di **semplificazione**, ha attribuito **rilevanza fiscale** ai **componenti di reddito imputati in bilancio nell'esercizio in cui viene operata la correzione dell'errore contabile**, senza che vi sia la necessità di presentare la **dichiarazione integrativa** per il periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore. Ciò, si noti, trova applicazione solo per le imprese che applicano il **principio di derivazione rafforzata**.

Senonché, la **Legge di Bilancio 2023**, con il [comma 323](#), è nuovamente intervenuta sull'[articolo 83 Tuir](#), prevedendo che la semplificazione in questione – relativa all'imputazione temporale dei componenti di reddito emergenti dalla correzione di errori contabili – sussistendo i presupposti, **opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.**

Anche questa seconda modifica è applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del D.L. 73/2022), quindi, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **dal 2022**.

Sul punto la **Relazione tecnica** al DDL di Bilancio precisa solamente che la novella normativa interviene sull'[articolo 8 D.L. 73/2022](#) “*limitando l'ambito soggettivo a coloro che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. In particolare, ... non sarà più necessario presentare una dichiarazione integrativa per attribuire valenza fiscale alla correzione degli errori qualora il bilancio sia stato sottoposto a revisione*”.

A parere di Assonime (circolare n. 31/2022), la **ratio** della limitazione dell'ambito soggettivo della semplificazione deve individuarsi nella volontà di **limitare gli arbitraggi** da parte delle “**imprese di minori dimensioni che non hanno il controllo legale dei conti e, dunque, non sono sottoposte ad un sistema di controllo degli errori e della loro corretta e tempestiva correzione**”.

Alla luce di tutto ciò, le imprese che:

- **non adottano il principio della derivazione rafforzata e/o**
- **non sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti,**

per **recuperare la deduzione del costo o assoggettare a tassazione il ricavo** derivante dalla correzione dell'errore contabile, sono tenute a presentare la **dichiarazione integrativa** del periodo d'imposta in cui è stata omessa l'imputazione, sempreché trattasi di annualità ancora **“aperta”**. Per questi soggetti, infatti, **non** trova applicazione il **riconoscimento fiscale** dei componenti di reddito rilevati a seguito della correzione dell'errore contabile nel periodo d'imposta di correzione dell'errore.

Esempio

La Beta Srl, che applica la derivazione rafforzata ed è soggetta a revisione legale, ha omesso l'imputazione di costi per servizi ultimati nell'esercizio 2019 ma fatturati nel corso del 2022. Trattandosi di un errore contabile non rilevante, la relativa correzione è stata contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio 2022. A differenza di quanto avveniva fino al periodo 2021, il componente di reddito imputato nel bilancio 2022 assume rilevanza fiscale. Pertanto:

- **Beta Srl non deve presentare la dichiarazione integrativa a favore** relativa al periodo

- d'imposta 2019;
- nel quadro RF del modello Redditi SC 2023, relativo all'anno 2022, Beta Srl **non dovrà sterilizzare il costo rilevato in Conto economico per effetto della correzione dell'errore.**