



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 10 Aprile 2024

PATRIMONIO E TRUST

La residenza del trust dopo la Riforma

di **Ennio Vial**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le nuove sezioni del quadro L del modello 730/2024

di **Laura Mazzola**

CASI OPERATIVI

È irrilevante fiscalmente il consumo dei pasti al ristorante da parte dei soci e dell'imprenditore

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'impugnabilità del diniego di autotutela: una possibile rimessione in termini per il ricorso?

di **Silvio Rivetti**

BILANCIO

Il concetto di stagionalità ai fini della compartecipazione agraria

di **Luigi Scappini**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regolarizzazione del magazzino: considerazioni su derivazione rafforzata e correzione di errori contabili

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

La residenza del trust dopo la Riforma

di **Ennio Vial**

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Introduzione

L'articolo 2, D.Lgs. 209/2023 è intervenuto sul tema della residenza fiscale dei soggetti Ires e quindi anche dei *trust*.

Il punto di partenza è rappresentato dalla soggettivizzazione ai fini della fiscalità diretta che il Legislatore ha fatto del *trust*, inserendolo tra i soggetti Ires dell'articolo 73, Tuir.

Ciò ha comportato, come diretta conseguenza, l'applicazione delle previsioni in tema di residenza contenute nel comma 3 dell'articolo 73, recentemente riformate dal Legislatore.

Nel presente intervento prenderemo le mosse dalla vecchia disciplina al fine di meglio cogliere la portata innovativa della novella.

La vecchia disciplina della residenza fiscale

La soggettivizzazione fiscale del *trust*

Il *trust* non è un soggetto di diritto ma il Legislatore della Finanziaria 2006 gli ha conferito una soggettivizzazione fiscale includendolo nell'articolo 73, Tuir. In particolare, il *trust* può essere annoverato tra gli enti:

- commerciali residenti (lettera b);
- non commerciali residenti (lettera c);
- commerciali e non commerciali non residenti (lettera d).

La soggettivizzazione ai fini Ires determina che il *trust* è dotato di un codice fiscale o, in ipotesi più remote, di una partita Iva.

La vecchia disciplina della residenza fiscale in vigore fino al 2022

Come abbiamo già avuto modo di segnalare, il Legislatore, avendo incluso il *trust* nell'alveo dei soggetti di cui all'articolo 73, Tuir ha di fatto reso applicabile anche a questo istituto la nozione di residenza inserita nell'articolo 73, comma 3, Tuir.

L'articolo 1, comma 74, della Finanziaria 2007 (L. 296/2006) ha anche introdotto una disciplina antielusiva specifica per la residenza del *trust*, integrando il comma 3 dell'articolo 73, Tuir. Avremo modo di approfondirla nel prosieguo.

Va innanzitutto premesso che, in via generale, l'articolo 73, comma 3 nella versione *ante* Riforma prevede che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti (e quindi ora anche i *trust*) che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Si ricorda che, analogamente a quanto accade per le società di capitali, la residenza in Italia si concretizza quando per la maggior parte del periodo di imposta è soddisfatto anche uno solo dei requisiti del comma 3 già menzionati e che avremo modo di illustrare.

Secondo uno studio realizzato dal Gruppo di lavoro presso la DRE dell'Emilia Romagna, nel caso specifico del *trust*, essendo inapplicabile la nozione di sede legale, bisogna necessariamente valutare la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale. In dottrina è stato, invece, sostenuto che per il *trust*, diversamente da quanto previsto dal codice civile per le società e le altre organizzazioni, la sede legale è un elemento non necessario, ma si ritiene comunque che possa coincidere con il luogo di costituzione.

Il criterio della sede dell'amministrazione si attaglia per i *trusts* in cui lo scopo perseguito richiede strutture organizzative idonee quali dipendenti, locali, eccetera. In mancanza di tali elementi, la sede dell'amministrazione tenderà a coincidere con la residenza del *trustee*.

Invero, si deve considerare il Paese in cui il *trustee* gestisce il *trust*. Tuttavia, si può osservare come di norma il *trustee* gestisca il *trust* presso la propria residenza.

L'equivalenza secondo cui la residenza del *trustee* diventa la residenza del *trust*, pur non essendo corretta dal punto di vista concettuale, diventa un criterio che nella pratica risulta molto utile.

Il terzo criterio, ossia quello dell'oggetto principale, non risulta sempre di immediata definizione se il patrimonio in *trust* è collocato in diversi Stati.

Secondo lo studio della DRE Emilia Romagna, in presenza di beni collocati in più Stati, bisognerà fare riferimento allo Stato dove si trovano le attività di maggior rilievo.

L'articolo 73, comma 4, Tuir stabilisce che l'oggetto principale è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura autenticata o registrata. Per il *trust* si può ritenere che l'atto costitutivo coincida con l'atto

istitutivo di *trust*.

Queste problematiche non sono state, tuttavia, affrontate all'epoca dal Legislatore della Finanziaria 2007 che si è limitato a prevedere l'introduzione di una norma antielusiva volta a contrastare l'istituzione di *trust* in Paesi a bassa fiscalità che non consentono lo scambio di informazioni con l'Italia.

I primi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria sono giunti a stretto giro con la circolare n. 48/E/2007.

In particolare, il punto 3.1 della circolare precisa (a nostro avviso correttamente) che la residenza del *trust* è individuata, con taluni adattamenti che tengono conto della natura dell'istituto, secondo i criteri generali utilizzati per fissare la residenza dei soggetti di cui all'articolo 73, Tuir.

Viene ribadito che ai sensi del comma 3 di tale articolo, un soggetto Ires si considera residente nel territorio dello Stato al verificarsi di almeno una delle condizioni sotto indicate per la maggior parte del periodo di imposta:

- sede legale nel territorio dello Stato;
- sede dell'amministrazione nel territorio dello Stato;
- oggetto principale dell'attività svolta nel territorio dello Stato.

In linea con quanto espresso dal gruppo di studio istituito presso la DRE Emilia Romagna, l'Agenzia precisa che, considerando le caratteristiche del *trust*, di norma i criteri di collegamento al territorio dello Stato sono la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale e non anche quello della sede legale.

Il criterio della sede dell'amministrazione risulterà utile per i *trust* che si avvalgono, nel perseguire il loro scopo, di un'apposita struttura organizzativa (dipendenti, locali, etc.). In mancanza, la sede dell'amministrazione tenderà a coincidere con il domicilio fiscale del *trustee*.

Fino a questo punto le indicazioni dell'Agenzia delle entrate paiono condivisibili. Meno chiari sono, al contrario, le successive considerazioni relative al criterio dell'oggetto principale.

La citata circolare precisa che *“se l'oggetto del trust (beni vincolati nel trust) è dato da un patrimonio immobiliare situato interamente in Italia, l'individuazione della residenza è agevole; se invece i beni immobili sono situati in Stati diversi occorre fare riferimento al criterio della prevalenza”*.

Parrebbe, quindi, che se il patrimonio di un *trust* con *trustee* estero è costituito prevalentemente da beni immobili ubicati in Italia, lo stesso sarà considerato residente nel nostro Paese.

La circolare precisa, inoltre, che nel caso di patrimoni mobiliari o misti l'oggetto dovrà essere identificato con l'effettiva e concreta attività esercitata.

In sostanza, in base alla vecchia disciplina, il *trust* risultava residente dove era concretamente gestito dal *trustee*, ossia, generalmente, nel Paese di residenza del *trustee* stesso. Il criterio, tuttavia, doveva fare i conti con quello ulteriore e alternativo dell'oggetto dell'attività. In altre parole, il *trust* con un patrimonio rappresentato esclusivamente da beni immobili detenuti in Italia era considerato residente nel nostro Paese.

La nuova residenza del *trust* dal 2024

Come già segnalato in precedenza, in data 28 dicembre 2023 ha trovato pubblicazione in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 209/2023, attuativo dell'articolo 3, comma 1, lettere c), d), e) e f), L. 111/2023 (Legge delega di riforma fiscale) in materia di fiscalità internazionale.

L'articolo 2, D.Lgs. 209/2023, in commento riformula il comma 3 dell'articolo 73, Tuir, in materia di residenza delle società e degli enti.

In buona sostanza, dal 2024, la residenza delle società e degli enti si mantiene riconducibile a 3 criteri alternativi tra loro e da soddisfarsi per la maggior parte del periodo di imposta.

Tuttavia, rispetto alla previgente previsione normativa, vengono eliminati i criteri dell'oggetto principale e della sede dell'amministrazione. I suddetti criteri vengono sostituiti dai criteri della "*sede di direzione effettiva*" e della "*gestione ordinaria in via principale*".

Si tratta di concetti di natura sostanziale volti a identificare, rispettivamente, il luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche e il luogo in cui si svolgono concretamente le attività di gestione della società o dell'ente.

Il nuovo comma 3 stabilisce, infatti, che "*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società ' l'ente nel suo complesso. Gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti se istituiti in Italia*".

In sostanza, viene finalmente espunto il criterio dell'oggetto dell'attività che in passato aveva determinato dei dubbi applicativi mentre viene confermato il criterio della sede legale che, però, per i *trust* non appare essere rilevante.

Il criterio della sede dell'amministrazione viene meglio declinato nelle 2 versioni della "*sede di direzione effettiva*" e della "*gestione ordinaria in via principale*".

Dalla definizione proposta nella norma emerge come si tratti della sede del *top management* e della sede della gestione *day by day*.

In sostanza, possiamo affermare che entrambe le tipologie di attività decisionale ben si conciliano con i “*compiti*” tipici del *trustee*.

L’abbandono del criterio dell’oggetto dell’attività, unito alla conferma della irrilevanza del criterio della sede legale, porta e ritenere oggi più di ieri che la residenza fiscale del *trust* tenda a coincidere con quella del *trustee*.

Le presunzioni di residenza

La disciplina fiscale dalla Finanziaria 2007 contiene, altresì, disposizioni che mirano a contrastare possibili fenomeni di fittizia localizzazione dei *trust* all’estero, con finalità elusive.

Al riguardo, il comma 3 dell’articolo 73, Tuir, introduce 2 casi di attrazione della residenza del *trust* in Italia:

- disponente e beneficiario residenti in Italia;
- apporto di beni immobili da parte di residenti.

Il tema deve essere opportunamente approfondito in quanto, nonostante il comma 3 sia stato integralmente riscritto, le presunzioni in discorso sono state riproposte senza alcuna modifica rispetto al passato.

Disponente e beneficiario residenti in Italia

In base alla prima presunzione, si considerano residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i *trust* e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Paesi che non consentono lo scambio di informazioni (Paesi non inclusi nella cosiddetta “*white list*” approvata con Decreto Mef 4 settembre 1996 e successive modificazioni) quando almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

La norma menziona gli “*istituti aventi analogo contenuto*” a quello di un *trust*. Come chiarito nella circolare n. 48/E/2007, si è voluto in questo modo tenere conto della possibilità che ordinamenti stranieri disciplinino istituti analoghi al *trust* ma assegnino loro un “*nomen iuris*” diverso. Per individuare quali siano gli istituti aventi contenuto analogo si deve fare riferimento agli elementi essenziali e caratterizzanti dell’istituto del *trust*.

Secondo la circolare, la condizione della residenza italiana del disponente e del beneficiario non deve necessariamente essere verificata nello stesso periodo d’imposta. Infatti, la residenza del disponente, in considerazione della natura istantanea dell’atto di disposizione, rileva nel periodo d’imposta in cui questi ha effettuato l’atto di disposizione a favore del *trust*. Eventuali cambiamenti di residenza del disponente in periodi d’imposta diversi sono irrilevanti.

Per la parte riguardante il beneficiario, la norma è applicabile ai *trust* con beneficiari individuati. Ovviamente, i beneficiari non devono essere necessariamente individuati nell'atto istitutivo di *trust*, ben potendo essere determinati successivamente, ad esempio dal *trustee*. In questi casi, la circolare ribadisce che la residenza fiscale del beneficiario attrae in Italia la residenza fiscale del *trust* anche se questa si verifica in un periodo d'imposta successivo a quello in cui il disponente ha posto in essere il suo atto di disposizione a favore del *trust*.

La circolare precisa, infine, che ai fini dell'attrazione della residenza in Italia è irrilevante l'avvenuta erogazione del reddito a favore del beneficiario nel periodo d'imposta.

Disponente residente in Italia e immobile situato in Italia

La seconda presunzione considera fiscalmente residenti in Italia i *trust* istituiti in Paesi a fiscalità privilegiata (sempre quelli non inclusi nel D.M. 4 settembre 1996) quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del *trust* un'attribuzione che comporti il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

Invero, la norma non fa riferimento al luogo di ubicazione dell'immobile, ma la circolare n. 48/E/2007 lascia intendere in modo inequivocabile che si tratta di immobili ubicati in Italia.

Nella seconda presunzione perde di rilevanza la residenza dei beneficiari. Si veda la successiva tabella.

Tabella n. 1 – Le presunzioni di residenza del *trust*

Presunzione	Paese di istituzione del <i>trust</i>	Residenza disponente	Beni disposti in <i>trust</i>	Residenza beneficiari
Prima	Non incluso nell'altalia		Irrilevanti	Italia
Seconda	<i>white list</i> del D.M. 4 settembre 1996		Immobili situati in Italia	Irrilevanti

Una riflessione dopo 17 anni di vigenza della norma

Dopo 17 anni di vigenza della norma, il D.Lgs. 209/2023 l'ha confermata anche per il diciottesimo e gli anni a venire. Sin da subito la previsione sollevava diversi profili di criticità in capo agli operatori. In particolare, il riferimento alla istituzione del *trust*, in luogo della residenza, portava a ritenere che i *trust* istituiti in un Paese non collaborativo fossero condannati alla residenza fiscale italiana, quantomeno a livello di presunzione, anche se gli stessi venivano trasferiti in un Paese estero a fiscalità ordinaria.

L'unica via per uscire da questa presunzione era quella di trasferire il *trust* in Italia, con la

consapevolezza, tuttavia, che un eventuale nuovo trasferimento all'estero, ancorché in un Paese non paradisiaco avrebbe nuovamente fatto operare la presunzione in quanto l'istituzione iniziale rappresentava un peccato originale dal quale pareva impossibile redimersi.

Invero, l'esperienza professionale dell'ultimo ventennio porta a ritenere che le ipotesi in cui questa presunzione è stata utilizzata dall'ufficio sono ragionevolmente tendenti allo zero, se non proprio assenti.

Personalmente, non ho mai avuto occasione di incappare in questa casistica né a livello di esperienza professionale né a livello di sentenze note, o anche del mero "*sentito dire*".

Quand'anche l'ufficio volesse orientarsi verso questo filone, quantomeno per i *trust* istituiti negli ultimi anni, le 2 presunzioni potrebbero operare in ipotesi oltremodo limitate, atteso che la lista dei Paesi paradisiaci da leggersi *a contrariis* come mancata inclusione nel D.M. 4 settembre 1996, appare sempre più ristretta in quanto la lista dei Paesi collaborativi è stata sensibilmente allargata dal D.M. 9 agosto 2016 e dal D.M. 23 marzo 2017. La norma oggetto di analisi, pertanto, tenderà a risultare inapplicabile a causa della progressiva estinzione dei Paesi non collaborativi.

Proponiamo, per completezza, la lista dei Paesi collaborativi inseriti nella *white list* di cui al D.M. 4 settembre 1996.

Tabella n. 2 – i Paesi collaborativi della *white list* del D.M. 4 settembre 1996

Albania	Alderney	Algeria	Andorra	Anguilla
Arabia Saudita	Argentina	Armenia	Aruba	Australia
Austria	Azerbaijan	Bangladesh	Barbados	Belgio
Belize	Bermuda	Bielorussia	Bosnia Erzegovina	Brasile
Bulgaria	Camerun	Canada	Cile	Cina
Cipro	Colombia	Congo	Corea del Sud	Costa d'Avorio
Costa Rica	Croazia	Curacao	Danimarca	Ecuador
Egitto	Emirati Arabi Uniti	Estonia	Etiopia	Federazione Russa
Filippine	Finlandia	Francia	Georgia	Germania
Ghana	Giappone	Gibilterra	Giordania	Grecia
Groenlandia	Guernsey	Herm	Hong Kong	India
Indonesia	Irlanda	Islanda	Isola di Man	Isole Cayman
Isole Cook	Isole Faroe	Isole Turks Caicos	Isola di Man	Isole Vergini
Jersey	Kazakistan	Kirghizistan	Israele	Israele
Libano	Liechtenstein	Lituania	Britanniche	Lettonia
Malaysia	Malta	Marocco	Kuwait	Macedonia
Moldova	Monaco	Montenegro	Lussemburgo	Messico
Nauru	Nigeria	Niue	Mauritius	Mozambico
Oman	Paesi Bassi	Pakistan	Montserrat	Nuova Zelanda
			Norvegia	Portogallo
			Polonia	

Qatar	Regno Unito	Repubblica Ceca	Repubblica Slovacca	Romania
Saint Kitts e Nevis	Saint Vincent e Grenadine	eSamoa	San Marino	Santa Sede
Senegal	Serbia	Seychelles	Singapore	Sint Maarten
Siria	Slovenia	Spagna	Sri Lanka	Stati Uniti d'America
Sud Africa	Svezia	Svizzera	Tagikistan	Taiwan
Tanzania	Thailandia	Trinidad e Tobago	eTunisia	Turchia
Turkmenistan	Ucraina	Uganda	Ungheria	Uruguay
Uzbekistan	Venezuela	Vietnam	Zambia	

La residenza fiscale del *trust* e le convenzioni contro le doppie imposizioni

Il tema della residenza fiscale del *trust* si interseca inevitabilmente con quello della applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Già nel 2007, la circolare n. 48/E/2007 ha avuto modo di precisare che per individuare la residenza di un *trust* si potrà fare utile riferimento alle Convenzioni contro le doppie imposizioni in quanto le stesse si applicano alle persone residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti che, in qualità di soggetti passivi d'imposta, subiscono una doppia imposizione internazionale. L'Agenzia è cosciente che è possibile che i *trust* diano luogo a problematiche di tassazione transfrontaliera con eventuali fenomeni di doppia imposizione e ciò può accadere quando, ad esempio, il *trust fund* sia situato in uno Stato diverso da quello di residenza del *trustee* e da quello di residenza del disponente e dei beneficiari.

Che il *trust* possa essere soggetto a fenomeni di doppia imposizione è evidente, basti pensare al caso di un *trust* estero con un immobile in Italia. Lo Stato estero potrà ragionevolmente tassare il *trust* sul reddito ovunque prodotto mentre l'Italia pretenderà di tassare i fabbricati ubicati all'interno del proprio territorio. Ciò che in realtà all'epoca non ci convinceva fino in fondo era il fatto che, in assenza di un'esplicita previsione, le Convenzioni contro le doppie imposizioni potessero trovare applicazione alla fattispecie in esame.

L'Agenzia delle entrate osserva che, poiché, a seguito della modifica dell'articolo 73, Tuir, il *trust* è annoverato tra i soggetti passivi d'imposta, ai fini convenzionali il *trust* deve essere considerato come "*persona*" ("*una persona diversa da una persona fisica*" di cui all'articolo 4, comma 3, modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni) anche se non espressamente menzionato nelle singole Convenzioni.

Queste conclusioni, che non ci permettiamo assolutamente di contestare, apparivano un po' semplicistiche all'epoca ancorché favorevoli agli operatori.

Non va dimenticato che l'applicazione della Convenzione può comportare per lo Stato estero

una rinuncia alla propria potestà impositiva a fronte della concessione di un credito per le imposte pagate in Italia. Si pensi al caso proposto in precedenza del *trust* estero con immobili in Italia. L'applicazione della Convenzione imporrà allo Stato estero di concedere un credito a fronte dell'Ires pagata in Italia sui redditi da fabbricati.

L'inclusione di una nuova entità tra i soggetti cui trova applicazione la Convenzione non può avvenire unilateralmente da parte di uno solo dei due Stati.

Al riguardo, sia permesso richiamare il travagliato riconoscimento convenzionale delle stesse società di persone che, essendo prive di personalità giuridica, erano da taluni ritenute estranee all'ambito applicativo delle Convenzioni.

Un lavoro dell'OCSE recepito attualmente nel Commentario sembra averle incluse, non senza qualche incertezza.

Nel caso del *trust*, l'unica Convenzione che espressamente comprende i *trust* tra le persone cui si applica la Convenzione stessa, è quella sottoscritta dall'Italia con gli Stati Uniti d'America.

Molti anni sono, tuttavia, passati da quell'intervento dell'Agenzia delle entrate e le evoluzioni dell'OCSE hanno dato ragione all'ufficio.

Infatti, sull'applicabilità al *trust* delle disposizioni convenzionali è utile richiamare anche il modello OCSE contro le doppie imposizioni del 21 novembre 2017 e l'annesso commentario.

All'articolo 1 relativo ai soggetti cui si applica la Convenzione, da sempre composto solo da un paragrafo, sono stati aggiunti nuovi paragrafi volti anche a contrastare l'utilizzo di strumenti ibridi. Unitamente a nuove precisazioni nel modello di Convenzione, nel commentario è stata introdotta la nuova figura del c.d. "*Collective Investment Vehicles – CIV*".

Il punto 22 del Commentario all'articolo 1 evidenzia in estrema sintesi che spesso gli Stati prevedono regimi fiscali differenti in relazione ad investimenti che vengono effettuati direttamente da persone fisiche piuttosto che da più persone che agiscono, invece, attraverso un "*CIV*".

I successivi punti 23 e 24, analizzando l'applicabilità delle disposizioni convenzionali ai "*CIV*", prevedono che anche a questi "*strumenti*" dovrebbero potersi applicare le disposizioni convenzionali e il *trust* è proprio un tipico esempio di "*CIV*". Si riporta di seguito l'estratto dei punti 23 e 24 di nostro interesse:

23. ... *a CIV would have to qualify as a "person", that is a "resident" of a Contracting State and, as regards the application of Articles 10 and 11, that is the "beneficial owner" of the income that it receives.*

24. ... *In many countries, most CIVs take the form of a company. In others, the CIV typically would be a trust. (...) In most cases, the CIV would be treated as a taxpayer or a "person" for*

purposes of the tax law of the State in which it is established; for example, in some countries where the CIV is commonly established in the form of a trust, either the trust itself, or the trustees acting collectively in their capacity as such, is treated as a taxpayer or a person for domestic tax law purposes.

In sostanza, prescindendo dalle disposizioni attualmente in vigore in base alle singole Convenzioni stipulate tra gli Stati, vi sono spunti nel commentario OCSE 2017 per ritenere che anche ai *trust* possano trovare applicazione le disposizioni convenzionali.

L'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni al *trust* è ammessa anche dalla più recente circolare n. 34/E/2022 ove si legge che *“lo stabilimento (rectius, residenza) in uno Stato membro dell'Unione europea o aderente allo SEE, individuato nella prospettiva italiana sulla base dei criteri di cui all'articolo 73 del Tuir, non è in grado di disattivare l'applicazione della lettera g-sexies), nella ipotesi in cui il trust, in virtù della norma interna di tale Stato oppure della eventuale convenzione per evitare le doppie imposizioni da esso sottoscritta con uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, risulti residente in quest'ultimo Stato”*.

La residenza fiscale del *trust* e la disciplina della tassazione dei beneficiari di *trust* esteri paradisiaci

Un ulteriore aspetto, che tuttavia approfondiremo in un successivo intervento, attiene ai riflessi che la nuova nozione di residenza può determinare sulla disciplina introdotta dall'articolo 13, D.L. 124/2019 che determina la tassazione dei beneficiari fiscalmente residenti in Italia di *trust* esteri opachi residenti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Si segnala che l'articolo è tratto da [“Guida alla riforma fiscale”](#).

Le nuove sezioni del quadro L del modello 730/2024

di **Laura Mazzola**

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Il **quadro L** del **modello 730/2024**, denominato “Ulteriori dati”, si è arricchito di **due nuove sezioni** dedicate alla **rivalutazione dei terreni** e ai **redditi di capitale soggetti ad imposizione sostitutiva**.

In particolare, dopo la sezione I, dedicata ai **redditi prodotti in euro o in franchi svizzeri** a Campione d'Italia, sono state **introdotte le seguenti sezioni**:

- la **sezione II**, denominata “**Rivalutazione terreni**”;
- la **sezione III**, denominata “**Redditi di capitale soggetti ad imposizione sostitutiva**”.

All'interno della sezione II devono essere indicati i **valori dei terreni, edificabili o con destinazione agricola, posseduti all'1.1.2023 e rideterminati** in base a quanto indicato dall'articolo 1, [commi da 107 a 109](#), L. 197/2022.

Nel dettaglio, i **rigli L6 e L7 della sezione II**, prevedono l'indicazione:

- in **colonna 1**, del **valore rivalutato a seguito della perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati entro lo scorso 15.11.2023**;
- in **colonna 2**, dell'**imposta sostitutiva delle imposte sui redditi dovuta nella misura del 16%**;
- in **colonna 3**, dell'**imposta eventualmente già versata, in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate sui medesimi terreni, che può essere scomputata dall'imposta sostitutiva dovuta relativa alla nuova determinazione**;
- in **colonna 4**, per **differenza tra le due colonne precedenti, dell'imposta residua da versare**;
- in **colonna 5**, del **flag se l'importo dell'imposta sostitutiva residuo è stato rateizzato**;
- in **colonna 6**, del **flag se l'importo dell'imposta sostitutiva residuo da versare è parte di un versamento cumulativo**.

Successivamente, all'interno della **sezione III**, devono essere indicati i **redditi di capitale di fondo estera percepiti nel periodo d'imposta direttamente dal contribuente**.

Tra i **redditi di capitale di fonte estera** si devono ricomprendere:

- gli interessi, i premi e gli altri frutti delle obbligazioni e degli altri titoli, emessi all'estero;
- i proventi, compresi la differenza tra il valore di riscatto o di cessione delle quote o azioni ed il valore di sottoscrizione o acquisto, derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero;
- i proventi derivanti dalle operazioni di finanziamento in valori mobiliari, corrisposti da soggetti non residenti;
- i proventi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione ed i proventi relativi ai rendimenti delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale, derivanti da contratti assicurativi stipulati con imprese di assicurazione non residenti;
- i proventi derivanti da depositi in denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e titoli simili, costituiti presso soggetti non residenti, a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti, qualora i proventi stessi non siano percepiti per il tramite di intermediari;
- gli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero;
- gli utili di fonte estera derivanti da partecipazioni, di cui all'[articolo 67](#), lett. c) e c-bis), Tuir, assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta del 26%;
- gli altri redditi di capitale di fonte estera che non concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente;
- i proventi, compresa la differenza tra il valore di riscatto o di cessione delle quote o azioni e il valore di sottoscrizione o acquisto, derivanti dalle partecipazioni ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari istituiti in Italia e a quelli istituiti in Lussemburgo, percepiti senza applicazione della ritenuta a titolo d'imposta.

Tali redditi, diversi da quelli che concorrono a formare il reddito complessivo, **sono soggetti ad imposizione nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta** applicata in Italia sui redditi della medesima natura.

Rimane, comunque, la possibilità, in capo al contribuente, di **non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva** e, di conseguenza, di **maturare il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero**.

Nel dettaglio, il **rigo L8 della sezione III**, prevede l'indicazione:

- in colonna 1, della lettera corrispondente al tipo di reddito di capitale di fonte estera, come da elenco riportato in Appendice;
- in colonna 2, del codice dello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto, come da tabella 10 in Appendice;
- in colonna 3, dell'ammontare del reddito, al lordo di eventuali ritenute subite nello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto;



- in colonna 4, dell'aliquota applicabile;
- in colonna 5, del credito relativo all'imposta sul valore dei contratti di assicurazione;
- in colonna 7, del *flag* per l'opzione per l'applicazione della tassazione ordinaria;
- in colonna 8, del *flag* nell'ipotesi di proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti;
- in colonna 9, dell'ammontare dell'eccedenza di versamento a saldo dell'imposta.

CASI OPERATIVI

È irrilevante fiscalmente il consumo dei pasti al ristorante da parte dei soci e dell'imprenditore

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Delta Snc gestisce un piccolo ristorante.

I soci sono Mario Rossi e Lucia Bianchi che si occupano di preparare i pasti e servirli alla clientela; alla fine del servizio consumano il proprio pasto.

Questo autoconsumo è fiscalmente rilevante?

Occorre quindi annotare *extra* contabilmente i pasti consumati dai 2 soci e procedere con i relativi adempimenti fiscali di certificazione (emissione di fattura o documento fiscale)?

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



FiscoPratico

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'impugnabilità del diniego di autotutela: una possibile rimessione in termini per il ricorso?

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

L'atto impositivo diventa definitivo **se non viene impugnato**, innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, con ricorso da notificarsi **entro il termine di 60 giorni dalla notificazione** dell'atto stesso, ai sensi dell'[articolo 21, D.Lgs. 546/1992](#) (termine eventualmente prolungabile in caso di **sospensione feriale** dei termini processuale, o in caso di **accertamento con adesione**). Tuttavia, **anche per gli atti divenuti definitivi**, il nuovo [articolo 10-quater](#), comma 1, L. 212/2000 (Statuto del contribuente), come delineato dal D.Lgs. 219/2023, dispone l'obbligo di **annullamento da parte dell'ufficio** in sede di autotutela obbligatoria, se detti atti **risultano manifestamente illegittimi**, perché rientranti nelle casistiche elencate alle lettere da a) a g) del comma 1 stesso: **errore di persona; errore di calcolo; errore d'individuazione del tributo; errore materiale del contribuente**, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria; **errore sul presupposto d'imposta; mancata considerazione di pagamenti di imposta** regolarmente eseguiti; mancanza di **documentazione successivamente sanata**, non oltre i termini decadenziali eventualmente previsti.

Il comma 2, dell'[articolo 10-quater](#), L. 212/2000, precisa, poi, che **tale obbligo di annullamento**, esperibile anche d'ufficio, **non sussiste più una volta decorso il termine di un anno dall'intervenuta definitività** dell'atto illegittimo, non impugnato: con previsione che allinea, per la prima volta, **l'esercizio dell'autotutela tributaria a quello dell'autotutela amministrativa**, da esperirsi, appunto, nel termine di un anno, a norma dell'[articolo 21-novies](#), L. 241/1990.

Prendendo, dunque, a riferimento l'arco temporale annuale di cui si è detto, si noti quanto segue.

Tra le casistiche di obbligatorio annullamento totale o parziale dell'atto impositivo, l'[articolo 10-quater](#), comma 1, lettera e), L. 212/2000, prevede, come già l'articolo 2, comma 1, lettera c), D.M. 37/1997, **l'errore sul "presupposto d'imposta"**.

Ora, per definizione scolastica e condivisa, il "presupposto d'imposta" s'individua nel fatto economico, o **fattispecie imponibile**, al cui verificarsi **scaturiscono obblighi tributari**, formali e sostanziali. Per esempio, nel caso delle imposte dirette, il **"presupposto d'imposta"** coinciderà

con il “*possesso di redditi*”, in denaro o in natura.

Se questo è vero, si noti allora che, **nel caso delle imposte dirette** di cui sopra, la scorretta determinazione nel merito del quantum dei maggiori imponibili e, dunque, **dei maggiori redditi in capo al contribuente**, all’esito dell’attività impositiva dell’ufficio, **equivale proprio ad un errore sul “presupposto d’imposta”**. Per l’[articolo 53](#), Costituzione, infatti, **non è dato pagare tributi in relazione ad una capacità contributiva inesistente**, ossia ricostruita in maniera erronea, in termini di “*possesso di redditi*” in misura eccedente la realtà.

Alla luce di quanto sopra, appare ipotizzabile che **il contribuente**, che per avventura avesse ommesso d’impugnare atti impositivi richiamanti a tassazione per esempio redditi esenti o già tassati, possa, in primo luogo, **legittimamente richiederne all’ufficio l’eliminazione totale o parziale in sede di autotutela obbligatoria**, sulla scorta della commissione di un palese errore sul presupposto d’imposta, quale errore impattante sul cuore stesso del “se” e del “quanto” dell’imposizione; per poi, in secondo luogo, **impugnare l’eventuale provvedimento di diniego di autotutela dell’ufficio**, tanto in versione di diniego espresso, quanto in versione di diniego tacito, come oggi espressamente consentito dall’[articolo 19](#), comma 1, lettera g-bis), D.Lgs. 546/1992, modificato dal D.Lgs. 220/2023, **se tale diniego interviene nel termine dell’anno dalla definitività dell’atto**: ricadendosi, così, nel perimetro di configurabilità dell’autotutela obbligatoria, quale procedimento secondario che **presenterà il medesimo oggetto del procedimento principale**, ossia il “merito” della pretesa.

Vista l’identità di argomento dei due procedimenti, ne deriva allora che, **anche il ricorso contro il diniego di autotutela non potrà che riguardare il “merito” della tassazione**: con vera e propria riapertura dei termini a favore del contribuente, che non aveva impugnato l’atto a suo tempo. Invero, si noti che il legislatore della Riforma ha, oggi, **incluso il diniego di autotutela obbligatoria tra gli atti autonomamente impugnabili “per vizi propri”**, ai sensi dell’[articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992: e, dunque, **anche per vizi “di merito”** quanto al “presupposto d’imposta”, come nel caso di specie; dovendosi dire superata quella lettura restrittiva dei motivi d’impugnabilità del diniego di autotutela tributaria, come delineata dalla giurisprudenza della Cassazione secondo l’impostazione previgente, che negava al ricorrente la contestabilità di vizi del diniego e **richiedeva la prospettazione di interessi di rilevanza generale** dell’Amministrazione alla rimozione dell’atto (Cassazione n. 24033/2019).

In conclusione, pare sostenibile che **il vizio di “errore sul presupposto d’imposta”**, qui in esame, presenti **la stessa natura del vizio “di merito”**, da cui deriva l’annullabilità dell’atto, ai sensi dell’[articolo 7-bis](#), L. 212/2000 (Statuto del contribuente): perché esprime, solo in misura più intensa, ovvero “manifesta”, quella **stessa illegittimità e infondatezza dell’atto che configura il vizio di violazione di legge**, da farsi valere necessariamente con motivo di ricorso, ai sensi dello stesso [articolo 7-bis](#), L. 212/2000. Tale argomento di ricorso sembra, dunque, **esperibile avverso il diniego di autotutela obbligatoria**, che neghi la rimozione della detta violazione: parendo pienamente corretto **rimettere al giudice la valutazione della sussistenza della “manifesta illegittimità” dell’imposizione**, che ne giustifica l’eliminazione.

BILANCIO

Il concetto di stagionalità ai fini della compartecipazione agraria

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

Contratti associativi in agricoltura

Scopri di più

Per effetto del **riordino** dei **contratti agrari**, attuato tramite la **L. 203/1982**, il legislatore ha attratto nel perimetro di detta norma, **tutti i contratti** aventi a oggetti i **terreni** concessi per **usi agricoli**; tuttavia, in un contesto di libera contrattazione tra le parti, ha ammesso la **possibilità di derogare alle regole ivi previste**, come stabilito all'[articolo 45, L. 203/1982](#).

In tal caso, a tutela delle parti, è previsto l'obbligo di farsi **assistere dalle organizzazioni professionali** agricole maggiormente rappresentative a livello nazionale, cui **è assegnato il ruolo di garanti**.

A ben vedere, vi **sono alcuni contratti che**, pur avendo a oggetto il terreno, **non rientrano**, per espressa previsione normativa, nel **perimetro** applicativo della L. 203/1982; in particolare, ai sensi dell'[articolo 56, L. 203/1982](#), **sono esclusi**:

- i contratti di **compartecipazione** limitata a singole colture a carattere **stagionale**;
- le concessioni per le **coltivazioni intercalari**;
- le **vendite di erba in piedi** aventi una **durata inferiore all'anno** nel caso in cui i relativi terreni non siano destinati al pascolo permanente ma a rotazione agraria.

La **compartecipazione agraria** rappresenta sicuramente una delle forme di "*gestione congiunta*" di un fondo maggiormente sviluppate in agricoltura.

Essa consiste in un **contratto** con cui **due soggetti** si accordano per svolgere insieme una **coltivazione**, che deve rispettare i seguenti requisiti: deve avere a oggetto **single colture aventi il carattere della stagionalità**.

Qualche difficoltà si ha nel definire compiutamente il **concetto** di **stagionalità** che deve essere **oggettiva** e non in ragione della soggettività estimativa delle parti.

Le **problematiche** derivano dalla circostanza che lo stesso **diritto agrario non individua** espressamente le **colture stagionali**, limitandosi a **distinguere** tra **annuali** e **pluriennali**.

Dando per scontato che **le produzioni aventi cicli produttivi pluriennali**, ad esempio la vigna o l'uliveto, di principio **non potranno mai essere oggetto di un contratto di compartecipazione agraria**, bisogna comprendere **se tutti i cicli produttivi annuali rientrano nel perimetro della stagionalità** o meno.

Per poter **individuare** quali siano le colture a ciclo annuale che possono essere considerate stagionali si deve **aver riguardo** alla **ratio** che devono avere le stesse, ovvero quella di essere **praticata nell'intervallo tra due colture principali**, da qui la definizione di "*colture secondarie*" o "*colture da rinnovo*".

La **stagionalità non esclude** la **ripetitività**, in altri termini, è possibile prevedere, in sede di stipula del contratto di compartecipazione stagionale, che **lo stesso si rinnovi tacitamente**, salvo disdetta da comunicarsi alla parte entro un termine stabilito, senza che ciò possa travolgere la **natura stagionale del contratto stesso**.

Attenzione che la **compartecipazione** stagionale **non** si deve **confondere** con il contratto **intercalare**, altra fattispecie di coltura che si caratterizza anch'essa per lo svolgersi nell'intervallo temporale tra **due colture principali**, ma che non prevede l'esercizio congiunto.

Infatti, **caratteristica** della **compartecipazione** stagionale è che il **rischio imprenditoriale** relativo all'attività svolta in comune è **condiviso** tra **entrambi i soggetti**; e **tale rischio** deve essere **ben codificato nel contratto**, **non essendo possibile**, ad esempio, prevedere **una produzione minima in capo a uno dei due soggetti**.

Per quanto concerne i **costi sostenuti**, le parti hanno **piena libertà** nell'individuare le modalità di addebito tra di esse, fermo restando che compete al concedente, oltre che il "*conferimento*" del terreno, anche la **realizzazione delle operazioni preliminari alla coltivazione, quali l'aratura e la concimazione**. Di contro, il partecipante sarà **inciso delle spese inerenti** (sementi, concimi, prodotti fitosanitari), nonché dell'esecuzione dei **lavori culturali necessari**.

Libertà di pattuizione è concessa **anche** per quanto riguarda le **metodologie** di ripartizione del **prodotto** che, come anticipato, non deve escludere il rischio imprenditoriale in capo ai soggetti tramite, ad esempio, il riconoscimento in capo a uno dei **contraenti di un quantitativo minimo di prodotto garantito**.

Da un punto di vista **fiscale**, si applica la **deroga** prevista dall'[articolo 33, comma 2, Tuir](#), ai sensi del quale "*Nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'articolo 5, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza*".

In questo caso, è compito del possessore del terreno (o dell'affittuario) **allegare alla dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti** gli associati dal quale risultino **la quota del reddito agrario** spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto.

In **caso contrario**, mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della

ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in **parti uguali**.

Regolarizzazione del magazzino: considerazioni su derivazione rafforzata e correzione di errori contabili

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

Il tema della derivazione rafforzata è di attualità anche in relazione alla **procedura di correzione degli errori contabili**, alla luce della recente [risposta ad interpello n. 73/2024](#) ([oggetto di un primo commento sulle colonne di questo quotidiano](#)). Infatti, con questo Interpello è stato esaminato, sotto vari aspetti fiscali, il modo per **correggere errori derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi** rappresentati da canoni **leasing pregressi**.

Peraltro, la procedura di correzione di errori contabili, è anch'essa **oggetto di interesse attuale laddove si rifletta sulla regolarizzazione del magazzino**, di cui alla L. 213/2023 (o anche al di fuori delle regole introdotte dalla citata legge), posto che detta regolarizzazione **rientra nel concetto di errore contabile**.

Proprio questo è il punto di partenza, cioè capire **cos'è un errore contabile e quali siano gli "errori contabili"** che possono essere corretti con il riconoscimento fiscale disposto, a seconda dei casi, o dall'articolo 83, Tuir (per i soggetti che **applicano la derivazione rafforzata**), oppure dalla [circolare n. 31/E/2013](#) (per i soggetti che **non applicano la derivazione rafforzata**).

La definizione, per così dire "civilistica" di errore contabile, è ritraibile dal par. 44 del principio contabile OIC 29, secondo cui **l'errore contabile è la falsa rappresentazione in bilancio di una certa operazione economica**, se il redattore del bilancio deteneva le informazioni per una corretta imputazione e ciò non è avvenuto per errore matematico, erronea interpretazione, negligenza ecc. ecc.

Vero è che il testo della [risposta ad interpello n. 74/2024](#) non afferma esplicitamente quale sia il perimetro degli errori **oggetto di possibile correzione dal punto di vista fiscale** (se cioè debba trattarsi solo di errori di competenza temporale o anche altri errori), ma si ritiene che implicitamente **sia stata fornita una risposta sul tema**, laddove si afferma che **gli unici errori esclusi dall'ambito della correzione sono quelli di errata applicazione di norma fiscali** (es. compenso amministratore imputato correttamente nel conto economico e dedotto anche se non pagato). Va da sé che sono ricompresi tutti **gli altri errori**, tra cui quelli di competenza temporale, **quali errori matematici** (cioè di fatto) o anche **derivanti da negligenza**.

Alla luce di quanto sopra detto, prendiamo in esame un caso di **errata determinazione del magazzino per mancata rilevazione dello “scarico” di un bene**. L'esempio concreto è il seguente.

Una Srl detiene **un'area edificabile iscritta in bilancio quale bene rimanenza**. Nel 2022, l'area viene ceduta a terzi per 1.100, mentre il valore di carico era 1.000. Essa, però, **non viene “scaricata” dal magazzino finale al 31.12.2022**. Quindi il reddito del 2022 è quantificato in 1.100, posto che le rimanenze iniziali e quelle finali **sono uguali**. Ora si decide di regolarizzare il magazzino che, alla data dell'1.1.2023, **risulta iscritto per 1000**, mentre **il valore corretto è zero**. Dal punto di vista contabile, l'errore (da considerarsi rilevante) **viene corretto utilizzando la procedura suggerita dal par. 48 del principio contabile OIC 29**, il quale afferma che, nell'esercizio in cui si individua l'errore (poniamo il 2023), **la correzione viene eseguita riducendo il saldo d'apertura di una riserva del patrimonio netto (Dare) in contropartita (Avere) della riduzione del valore delle rimanenze patrimoniali iscritte nell'attivo all'1.1.2023**. In merito alla riserva che deve essere prioritariamente utilizzata, si ritiene che debba **essere sempre applicato quel criterio immanente**, ancorché non scritto, di cui parla **la sentenza della Cassazione n. 12347/1999** e, cioè, che **le riserve che devono essere prioritariamente utilizzate sono quelle più disponibili**. In merito a questa procedura, **va messo in risalto che se l'errore fosse stato individuato** (o si fosse scelto di correggerlo) **nel 2024** (come è logico pensare per la regolarizzazione del magazzino, di cui alla L. 213/2023), **applicando alla lettera il citato par. 48** si avrebbe che **l'effetto contabile della regolarizzazione sarebbe ancorato alla data dell'1.1.2024**, il che porta ad una distorsione, poiché di fatto prima di approvare il bilancio 2023 si è conoscenza dell'errore e del fatto che **esso verrà corretto**, ma **verrebbe comunque approvato e depositato un bilancio consapevolmente errato**. Una applicazione più ragionevole consiste nel datare la correzione contabile all'1.1 dell'esercizio precedente se l'errore viene corretto prima di approvare il bilancio (sempre dell'esercizio precedente), e, al contrario, datare la correzione all'1.1 dell'anno in corso per gli errori corretti dopo l'approvazione del bilancio.

Sul piano fiscale **quale è l'effetto della correzione?**

Qui torna utile il contenuto della [risposta ad interpello n. 73/2024](#) nel quale emerge **la seguente radicale distinzione**:

- società che **applica la derivazione rafforzata** ed è **soggetta a revisione legale**;
- società che **applica la derivazione rafforzata**, ma **non è soggetta a revisione legale**;
- società che **non applica la derivazione rafforzata**.

Quanto alla ipotesi 1, va ricordato che **la derivazione rafforzata è applicata da tutte società di capitali**, eccezion fatta per le microimprese di cui all'[articolo 2435 ter, cod. civ.](#), per le quali il **principio in questione si applica solo se si opta per la redazione del bilancio con modalità ordinaria**. Quanto al tema della revisione legale, la stesura letterale della norma “... *soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale*...” sembra includere **sia la revisione obbligatoria che quella facoltativa**. In questo contesto, l'articolo 83, Tuir, nella

vigente versione, **statuisce che il criterio di imputazione temporale** (uno dei 3 criteri della derivazione rafforzata) **si applica in relazione alle poste corrette**. La conseguenza di tale previsione è che, nell'anno di correzione, **è possibile ottenere il riconoscimento fiscale del componente corretto** senza passare per la dichiarazione integrativa. La [risposta ad interpello n. 73/2024](#) conferma, quindi, che, nel caso di imputazione di componente negativo, **sarà legittimo eseguire una variazione diminutiva dell'imponibile proprio nell'anno di correzione dell'errore**. Tornando al nostro esempio **si tratta del periodo d'imposta 2023**, nel quale viene **inserita una variazione diminutiva di 1000 per adeguamento magazzino**.

Nelle ipotesi 2 e 3 **sarà necessario presentare dichiarazione rettificativa** per correggere l'imponibile nell'anno di esecuzione dell'errore e **riportare a nuovo il credito Ires che merge nel nostro esempio**.

È chiaro che tale modalità di correzione dell'errore contabile è **alternativa a quella prevista dalla L. 213/2023**, la quale pretende, al fine di riconoscere il nuovo valore delle rimanenze all'1.1.2023, **il versamento di una imposta sostitutiva**, che nel caso della eliminazione di magazzino, **è formata da una quota Iva** (aliquota media applicata al valore corretto più la percentuale di ricarico) e **una quota redditi/Irap** (pari al 18% da applicarsi sul ricarico presuntivo); versamento che, nella modalità di correzione sopra delineata, **non esiste**. Vero però è che, a **fronte del versamento della citata imposta sostitutiva**, si ottengono effetti premiali che **non si realizzano nella correzione "ordinaria"**. In modo particolare, non vi è la previsione di non **contestabilità del dato magazzino per le annualità precedenti il 2023**, e non si beneficia del fatto che la regolarizzazione non **genera alcun effetto sanzionatorio**.

È chiaro che l'esempio di regolarizzazione del magazzino sopra citato non è la prassi quotidiana della casistica delle rimanenze sopravvalutate o sottovalutate, però è **una fattispecie interessante che dimostra come si possono coniugare con effetti positivi**, i principi della derivazione rafforzata con la procedura di correzione di errore contabile.