



CORREZIONE ERRORI

RECUPERO SUPER-ACE

AGGIORNAMENTI ISA

Questioni e casi

di Massimiliano Sironi



CORREZIONE ERRORI

La nozione di errore

- **Nozione di errore** (OIC 29 – richiamo): «una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un’informazione fornita in nota integrativa»
- **Segue** (par. 44): «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»
- **NON** sono errori:
 - cambiamenti di stima
 - cambiamenti di principi contabili
- **Errore:**
 - **rilevante** (par. 46): «se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell’errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze»
 - **non rilevante**

La correzione contabile

- **Per errori rilevanti di anni precedenti:** è contabilizzata sul saldo d'apertura del P.N. dell'esercizio di cui si individua l'errore (solitamente negli utili portati a nuovo). **Nessun impatto sul C.E. del periodo in cui si rilevano gli errori rilevanti**
- **Per errori NON rilevanti di anni precedenti:** la correzione è **contabilizzata in C.E. nel periodo in cui si rilevano gli errori.** Tale approccio contabile potrebbe far emergere una sopravvenienza attiva
- Quale è l'inquadramento fiscale di tale sopravvenienza? E' rilevante fiscalmente?
- Punto di partenza: distinzione tra soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata e gli altri.

La rilevanza fiscale della correzione

No derivazione
rafforzata

- Dichiarazioni integrative

Sì derivazione
rafforzata

- D.L. n. 73 del 21.6.2022

A far data dal 22.6.2022 rientrano in derivazione rafforzata anche le micro-imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria (cfr. art. 8. co.1 lett. a del D.L. n. 73/2022)

NO derivazione rafforzata | i principi

- Documento di riferimento: circ. Ag. Entr. n. 31/2013
- La mancata imputazione di componenti negativi|positivi di reddito nel periodo di competenza, non consente che la loro rilevazione in esercizi (p.i.) successivi faccia assumere rilievo fiscale a quest'ultima
- Da ciò discende la necessità:
 - «sterilizzare» la correzione con «segno opposto» (+/-) rispetto alla stessa, in modo che la correzione non concorra a determinare la base imponibile nel periodo d'imposta in cui viene rilevata **[errori non rilevanti che transitano a C.E.]**
 - evitare Δ +/- su base imponibile per correzioni di **errori rilevanti [non transitano a C.E.]**

NO derivazione rafforzata | i principi | segue

- E' consentito – dal punto di vista della determinazione della base imponibile – provvedere a rettificare il periodo d'imposta cui si riferisce l'errore
- Per quanto attiene ai componenti negativi: il principio di previa imputazione a C.E. (art. 109 co. 4 TUIR) è rispettato per effetto della rettifica contabile effettuata
- Quanto sopra vale anche in caso di contabilizzazione dell'errore a rettifica del P.N. (vd. risp. interp. n. 12 del 21.9.2018)
- Per «recuperare» il componente negativo oggetto di correzione è necessario poter presentare - all'atto della correzione – dichiarazione integrativa nei termini disposti dall'art. 43 d.P.R. n. 600/1973 [c.d. integrativa «**a favore**»] + quadro DI del dichiarativo relativo al periodo d'imposta in cui si corregge l'errore
- Nei casi di errori correlati a competenza temporale, non trova applicazione il termine «lungo» di compensazione del maggior credito emergente dall'integrativa

NO derivazione rafforzata

Esempio – maggiore costo dedotto in n:

- nell'anno n+3 si rileva un errore di rilevazione di maggiori ratei passivi effettuati nell'anno n, che dà luogo all'iscrizione contabile di una sopravvenienza attiva di Euro 100 (si assume di essere nell'ambito di errori non rilevanti)
- Nello specifico in -n sono stati rilevanti componenti negativi di reddito per Euro 1.100 (deducibili), salvo accorgersi in n+3 che i componenti negativi di reddito da rilevare in -n erano pari a Euro 1.000 (differenza = Euro 100 = entità della correzione)
- Come gestire dal punto di vista fiscale tale situazione?
 - i) in n+3 «sterilizzo» la sopravvenienza attiva contabile di Euro 100 con $\Delta-$
 - ii) presento dichiarazione integrativa per n rettificando l'errore di Euro 100 con $\Delta+$ (devo regolarizzare anche l'aspetto riguardante l'infedeltà dichiarativa)
- Cosa succede se il costo rettificato in n, fosse correttamente deducibile in n+1? (vd. circ. Ag. Entr. 31/2013 e Assonime n. 20 del 12.6.2014):
 - a. presento integrativa in n+1 includendo il componente negativo non indicato precedentemente (in n+3 compilo per credito da integrativa quadro DI)
 - b. effettuo richiesta di rimborso ex art. 38 D.P.R. n. 602/1973

NO derivazione rafforzata

Esempio – maggior ricavo tassato in n:

- nell'anno n+3 si rileva un errore di rilevazione di maggiori risconti attivi effettuati nell'anno n, che dà luogo all'iscrizione contabile di una sopravvenienza passiva di Euro 100 (si assume di essere nell'ambito di errori non rilevanti)
- Nello specifico in -n sono stati rilevanti componenti positivi di reddito per Euro 1.200 (imponibili), salvo accorgersi in n+3 che i componenti positivi di reddito da rilevare in -n erano pari a Euro 1.100 (differenza = Euro 100 = entità della correzione)
- Come gestire dal punto di vista fiscale tale situazione?
 - i) in n+3 «sterilizzo» la sopravvenienza passiva contabile di Euro 100 con $\Delta+$
 - ii) presento dichiarazione integrativa «a favore» per n rettificando l'errore di Euro 100 con $\Delta-$
 - iii) nella dichiarazione relativa a n+3 compilo il quadro DI indicando il maggiore credito relativo alla dichiarazione integrativa per l'anno n
- Cosa succede se il ricavo rettificato in n, fosse imponibile deducibile in n+1? (vd. circ. Ag. Entr. 31/2013):
 - a. presento integrativa in n+1 includendo il componente positivo non indicato precedentemente (regolarizzo infedeltà dichiarativa)
 - b. Non compilo DI relativamente a n+1 (non ho maggior credito che emerge a seguito integrazione)

NO derivazione rafforzata

Esempio – ricavo non indicato in n:

- nell'anno n+3 si rileva un errore di rilevazione di ricavi per locazioni non correttamente indicati nell'anno n, che danno luogo all'iscrizione contabile di una sopravvenienza attiva di Euro 100 (si assume di essere nell'ambito di errori non rilevanti)
- Nello specifico in -n sono stati rilevanti componenti positivi di reddito relativi a locazioni per Euro 1.100 (imponibili), salvo accorgersi in n+3 che i componenti positivi di reddito da rilevare in -n per la locazione erano pari a Euro 1.200 (differenza = Euro 100 = entità della correzione)
- Come gestire dal punto di vista fiscale tale situazione?
 - i) in n+3 «sterilizzo» la sopravvenienza attiva contabile di Euro 100 con Δ^-
 - ii) presento dichiarazione integrativa per n rettificando l'errore di Euro 100 con Δ^+ (regolarizzando l'infedeltà dichiarativa)

Ambito applicativo

- **Soggettivo:**
 - coloro che al di fuori del principio di derivazione rafforzata adottano il criterio di competenza (cfr. circ. Ag. Entr. n. 31/E 2013)
 - E i soggetti che determinano reddito secondo il criterio improntato alla cassa ex art. 66 TUIR?
- Per questi, si potrebbe adottare un'interpretazione estensiva arrivando a ricomprenderli (vd. norma comportamento AIDC n. 196/2016 che enfatizza il generale concetto di «emendabilità» della dichiarazione)
- **Oggettivo:**
 - errori non rilevante per difetto di competenza (circ. Ag. Entr. n. 31/2013)
 - applicazione estensiva a tutti gli errori rilevanti (cfr. ris. 87/E 2013, circ. Ag. Entr. n. 3/E del 2014, risposta n. 285/2021, circ. Ag. Entr. n. 201/E del 2022)

Derivazione rafforzata

- Modifiche ad art. 83 TUIR con art. 8 co. 1 lett. b) del D.L. n. 73/2022:
 - i) «i criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili»
 - ii) «la disposizione [...] non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa [...]»
- Relazione illustrativa: la norma «**attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti**, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa [...] del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento»
- [...] ulteriori e successive modifiche [...] →

Derivazione rafforzata e revisione legale dei conti

- Ulteriore modifica introdotta dall'art. 1 co. 273 L. n. 197/2022:
 - i) «[...] sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a **revisione legale dei conti**»
- Relazione tecnica: **evitare arbitraggi**.... «limitando l'ambito soggettivo a coloro che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. In particolare, con l'intervento in esame non sarà più necessario presentare una dichiarazione integrativa per attribuire valenza fiscale alla correzione degli errori qualora il bilancio sia stato sottoposto a revisione»
- Assonime nella circolare n. 31 del 19.12.2022 parla di «fast closing» e dell'esigenza di evitare adempimenti onerosi (dichiarazioni integrative) per correzioni di errori non rilevanti
- Decorrenza per gli errori commessi dal 2022 (entrata in vigore del D.L. 73/2022 il 22.6.2022)
- ...e coloro che applicano il principio di derivazione rafforzata, ma non sono soggetti alla revisione legale?

Derivazione rafforzata e revisione legale dei conti | segue

- Ambito oggettivo:
 - a. indipendentemente dalla rilevanza dell'errore (richiamo a OIC 29)
 - b. a prescindere dal fatto che l'errore origini dal mancato rispetto del principio di competenza
 - c. tema degli errori «solo fiscali» e inapplicabilità della procedura in esame
- «**Asimmetria**» tra errori che fanno emergere un componente positivo nell'anno di rilevazione dello stesso (imponibili senza limitazioni temporali) ed errori che evidenziano nel periodo di correzione un componente negativo (non è deducibile se il componente negativo oggetto della correzione è riferibile ad un periodo di imposta per il quale sono spirati i termini di decadenza per l'attività di accertamento)

Derivazione rafforzata

Esempio – maggiore costo dedotto in n:

- nell'anno n+3 si rileva un errore di rilevazione di maggiori ratei passivi effettuati nell'anno n, che dà luogo all'iscrizione contabile di una sopravvenienza attiva di Euro 100 (si assume di essere nell'ambito di errori non rilevanti)
- Nello specifico in -n sono stati rilevanti componenti negativi di reddito per Euro 1.100 (deducibili), salvo accorgersi in n+3 che i componenti negativi di reddito da rilevare in -n erano pari a Euro 1.000 (differenza = Euro 100 = entità della correzione)
- Come gestire dal punto di vista fiscale tale situazione?
 - i) in n+3 la sopravvenienza attiva contabile di Euro 100 ha rilevanza fiscale
- Cosa succede se il costo rettificato in n, fosse correttamente deducibile in n+1?
 - a. in n+3 la sopravvenienza attiva contabile di Euro 100 ha rilevanza fiscale

Derivazione rafforzata

Esempio – maggior ricavo tassato in n:

- nell'anno $n+3$ si rileva un errore di rilevazione di maggiori risconti attivi effettuati nell'anno n , che dà luogo all'iscrizione contabile di una sopravvenienza passiva di Euro 100 (si assume di essere nell'ambito di errori non rilevanti)
- Nello specifico in $-n$ sono stati rilevanti componenti positivi di reddito per Euro 1.200 (imponibili), salvo accorgersi in $n+3$ che i componenti positivi di reddito da rilevare in $-n$ erano pari a Euro 1.100 (differenza = Euro 100 = entità della correzione)
- Come gestire dal punto di vista fiscale tale situazione?
 - i) in $n+3$ la sopravvenienza passiva contabile di Euro 100 è deducibile

Derivazione rafforzata

Esempio – ricavo non indicato in n:

- nell'anno $n+3$ si rileva un errore di rilevazione di ricavi per locazioni non correttamente indicati nell'anno n , che danno luogo all'iscrizione contabile di una sopravvenienza attiva di Euro 100 (si assume di essere nell'ambito di errori non rilevanti)
- Nello specifico in $-n$ sono stati rilevanti componenti positivi di reddito relativi a locazioni per Euro 1.100 (imponibili), salvo accorgersi in $n+3$ che i componenti positivi di reddito da rilevare in $-n$ per la locazione erano pari a Euro 1.200 (differenza = Euro 100 = entità della correzione)
- Come gestire dal punto di vista fiscale tale situazione?
 - i) in $n+3$ la sopravvenienza attiva contabile di Euro 100 ha rilevanza fiscale

Derivazione rafforzata

Esempio – sulla c.d. «asimmetria» delle correzioni costi

- nell'anno 2023 si rileva un errore di rilevazione di costi non indicati nel periodo di imposta di imputazione temporale che era il 2015. L'errore che si qualifica civilisticamente come «non rilevante», dà luogo all'iscrizione di una sopravvenienza attiva nel 2023
- La norma art. 81 co. 8 TUIR: «la disposizione [...] non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa [...]»
- Come gestire dal punto di vista fiscale tale situazione?
 - i) nel 2023 la sopravvenienza passiva rilevata contabilmente di Euro 100 è fiscalmente irrilevante in quanto riferibile ad un componente negativo con imputazione temporale in un periodo d'imposta per il quale è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa

Derivazione rafforzata

Esempio – Ripresa esempio maggior ricavo tassato in n:

- nell'anno 2023 si rileva un errore di rilevazione di maggiori risconti attivi effettuati nell'anno n, che dà luogo all'iscrizione contabile di una sopravvenienza passiva di Euro 100 (si assume di essere nell'ambito di errori non rilevanti)
- Nello specifico nel 2015 sono stati rilevanti componenti positivi di reddito per Euro 1.200 (imponibili), salvo accorgersi in 2023 che i componenti positivi di reddito da rilevare in -n erano pari a Euro 1.100 (differenza = Euro 100 = entità della correzione)
- Si applica il principio di c.d. «asimmetria?»
- Dubbio che discende dal fatto che l'art. 81 co. 8 TUIR menziona l'asimmetria solo per i componenti negativi riferibili ad un periodo per il quale non è più possibile presentare dichiarazione integrativa

Derivazione rafforzata |

connessione con altre norme del TUIR

- La rilevanza fiscale della sopravvenienza conseguente alla correzione di errori, è in connessione con altre norme del TUIR relativamente al periodo di imposta in cui l'errore è rilevato? (es.: la sopravvenienza attiva, concorre a determinare il ROL ex art. 96 TUIR del periodo d'imposta in cui correggo l'errore?)
- Assonime circolare 31/2022 – due impostazioni possibili: Sì | No
- Perché è preferibile l'impostazione «Sì»:
- «la posta contabile di correzione ... acquisisce in definitiva una rilevanza fiscale a tutto campo nell'esercizio in cui viene iscritta, nel senso che essa impatta anche sulle altre regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP che fanno riferimento a dati di bilancio presenti in tale esercizio»

Ulteriori questioni

- Le procedure di correzione degli errori contabili con rilevanza fiscale, riguardano solo gli errori di competenza?
- Rientrano in tale contesto (e in tali procedure) la correzione degli errori solo fiscali?
- La tesi della «mancanza di danno erariale» per gli errori correlati a competenza (art. 1 co. 4 ult. per. D.lgs. n. 471/1997) vale solo per i ricavi tassati «anticipatamente» e per i costi dedotti «posticipatamente»?
- Prima applicazione: errori dal 2022? Quale accezione?

RECUPERO SUPER-ACE

Unitarietà calcolo ACE 2002

- Per quanto attiene all'agevolazione, nel corso del 2022 (ad eccezione di situazioni particolari) il calcolo base ACE ritorna ad essere unitario (no ACE innovativa)
- Base ACE con rendimento nozionale 1,3%
- Vale anche per gli incrementi rilevanti 2021 oggetto di super-ACE (che a suo tempo avevano rendimento nozionale 15%)?

Unitarietà

calcolo ACE 2002 | segue

- Risposta (Telefisco 2022):
- l'incremento patrimoniale formatosi nel 2021 sul quale è stato applicato il coefficiente di rendimento nozionale del 15% entro il limite di euro 5 milioni è assunto anche negli esercizi successivi per determinare la base ACE ordinaria soggetta al coefficiente dell'1,3%.
- Ulteriore conferma indiretta da risp. int. 229/2023:
 - Base ACE 2021 ---- negativa
 - Base ACE 2022 ---- positiva
- Nel 2021 «doppio binario» Super-ACE | ACE
- Nel 2022 Base (-) e Base (+) **si compensano**

Risposta n. 229 del 01.03.2023

- [Risposta | in via preliminare](#)
- Carattere transitorio agevolazione super-ACE (per gli incrementi rilevanti «*circoscritti all'anno di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020*»)
- Viene utilizzata la medesima «architettura» ACE e «*non può essere considerata un'agevolazione distinta e indipendente rispetto all'ACE ordinaria*»
- Quindi: «*in linea di principio si applicano, in linea di principio, e in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'ACE <<ordinaria>>*» (ivi compresi i meccanismi di neutralizzazione di operazioni potenzialmente elusive previste dall'art. 10 D.M. 3.8.2017, che evitano duplicazioni di beneficio, mantenendo l'agevolazione relativa agli apporti in capo alla conferitaria)

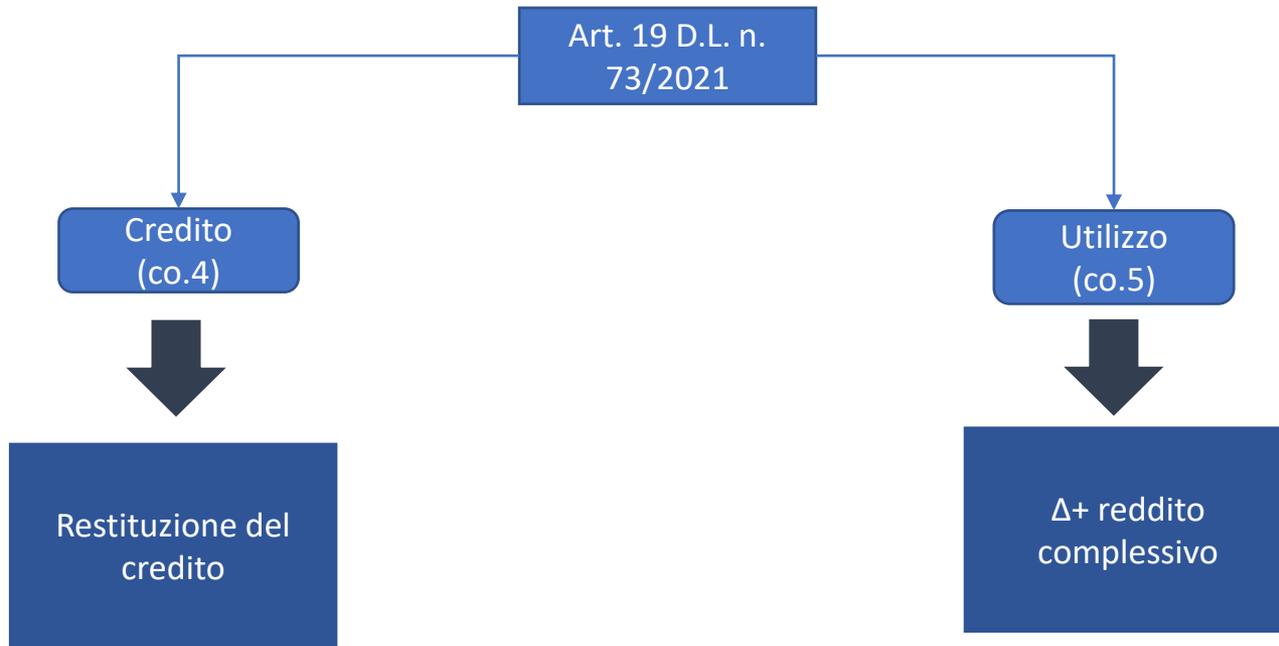
[...] segue

- Risposta
- Art. 19 D.L. n. 73/2021 – viene presa in considerazione solo la base «netta» 2020 – 2021 (per i soggetti c.d. «solari»)
- Su tale base (se positiva) si applica un coefficiente di rendimento figurativo del 15%
- E' irrilevante la base ACE 2010 – 2020, sulla quale anche nel 2021 trovava applicazione il coefficiente figurativo dell'1,3%
- Cfr. relazione illustrativa al decreto super-ACE: *"Resta fermo che, con riferimento alla eventuale eccedenza e alla restante parte di variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, il rendimento nozionale è valutato con l'aliquota dell'1,3%"*

...segue

- Risposta | segue
- Quindi (super-ACE è un rafforzamento dell'ACE ordinaria)
 - per eccedenza base 2020-2021 sopra i 5 mio. €, si applica coefficiente dell'1,3%
 - per la parte di variazione in aumento 2010 – 2020, si applica coefficiente dell'1,3%
 - se base ACE ordinaria relativa agli esercizi antecedenti al 2021 è negativa, tale fattore è irrilevante ai fini della determinazione della base super-ACE (nessuna «penalizzazione» per Super-ACE)

Recupero Super-ACE



Recupero agevolazione | credito

- Art. 19 co. 4 D.L. n. 73/2021:

i) Se variazione in aumento del capitale proprio nel periodo di imposta 2022 risulta inferiore agli incrementi sui quali si è usufruito di ACE innovativa



- Il credito di imposta è restituito in proporzione a tale minore importo

ii) Se variazione in aumento del capitale proprio nel periodo di imposta 2022 è inferiore a quella del 2021



- Il credito di imposta è restituito in proporzione a tale minore importo

iii) Se variazione in aumento del capitale proprio nel periodo di imposta 2023 è inferiore a quella del 2021



- Il credito di imposta è restituito in proporzione alla differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio 2023 e quella 2021, al netto dell'eventuale credito di imposta restituito nel periodo d'imposta precedente

Recupero agevolazione | utilizzo

- Art. 19 co. 5 D.L. n. 73/2021:

a. Se variazione in aumento del capitale proprio nel periodo di imposta 2022 è inferiore a quella esistente a fine del 2021



• Il reddito complessivo ai fini dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15% della differenza tra variazione in aumento del capitale proprio esistente a fine 2021 e quella esistente a fine 2022

b. Se variazione in aumento del capitale proprio nel periodo di imposta 2023 è inferiore a quella esistente a fine del 2021



• Il reddito complessivo ai fini dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15% della differenza tra variazione in aumento del capitale proprio esistente a fine 2023 e quella esistente a fine 2021, al netto dell'eventuale aumento del reddito complessivo ai fini dell'imposta sui redditi effettuato nel periodo di imposta precedente

Come calcolare il presupposto

- Le istruzioni non indicano cosa si intenda per «variazione in aumento del capitale proprio» e sua differenza rispetto al p.i. «agevolato»:

1° interpretazione = confronto tra gli incrementi rilevanti 2022 e 2021

- se incrementi 2022 < incrementi 2021 → recapture
- questo tipo di interpretazione non configura un recupero di agevolazione «propriamente inteso» (il recapture avrebbe natura estensiva rispetto all'agevolazione Ace innovativa)

Come calcolare il presupposto | segue

II° interpretazione = Se le variazioni rilevanti ACE 2022 non vanno a detrimento delle variazioni rilevanti ACE 2021, allora non si fa recupero

- questo tipo di interpretazione sembra essere quella maggiormente orientata rispetto alla ratio della norma «ACE innovativa» e pare essere connotata da maggiore sistematicità

Esempio 1 | soc. persone

Descrizione	Importo	Rendimento nozionale super-ACE	Rendimento nozionale ACE
Incremento rilevante 2021	100.000	15.000	Nel 2022 avrà rendimento nozionale ordinario (1,3%)
Incremento rilevante 2022	40.000	0	520

- Secondo interpretazione (I) avrei recupero agevolazione pari a € 60.000
 $(€100.000 - €40.000) \times 15\% = € 9.000$
- Secondo interpretazione (II) non avrei recapture. Non ho intaccato incremento di capitale su cui ho conteggiato super-ACE

Esempio 2 | soc. persone

Descrizione	Importo	Rendimento nozionale super-ACE	Rendimento nozionale ACE
Incremento rilevante 2021	100.000	15.000	Nel 2022 avrà rendimento nozionale ordinario (1,3%)
Decremento rilevante 2022	40.000	0	520

- Secondo interpretazione (I) avrei recupero agevolazione pari a € 60.000 ($€100.000 - €40.000$) x 15% = € 9.000
- Secondo interpretazione (II) avrei recupero agevolazione pari a € 40.000 x 15% = € 6.000
- La (II) garantisce il recupero dell'agevolazione fruita come super-ACE

Esempio 3 | soc. capitali

Descrizione	Importo	Rendimento nozionale super-ACE	Rendimento nozionale ACE
Incremento rilevante 2021 (utili 2020)	200.000	30.000	Nel 2022 avrà rendimento nozionale ordinario (1,3%)
Incremento rilevante 2022 (utili 2021)	100.000	0	1.300
Decremento rilevante 2022 (distribuzione dividendi)	50.000	0	(650)

- Secondo interpretazione (I) avrei recupero agevolazione pari a € 100.000 ($€200.000 - €100.000$) x 15% = € 15.000
- Secondo interpretazione (II) non avrei recupero agevolazione
- La (II) garantisce la sistematicità norma super-ACE in tema di recuperi

Esempio 4 | soc. capitali

Descrizione	Importo	Rendimento nozionale super-ACE	Rendimento nozionale ACE
Incremento rilevante 2021 (utili 2020)	200.000	30.000	Nel 2022 avrà rendimento nozionale ordinario (1,3%)
Incremento rilevante 2022 (utili 2021)	100.000	0	1.300
Decremento rilevante 2022 (distribuzione dividendi)	150.000	0	1.950

- Secondo interpretazione (I) avrei recupero agevolazione pari a € 50.000 ($€200.000 - €50.000$) $\times 15\% = € 7.500$
- Secondo interpretazione (II) avrei recupero pari a € 50.000 ($€200.000 + €100.000 - €150.000$) = € 7.500
- Nonostante l'identico procedimento/risultato , la (II) garantisce il recupero dell'agevolazione fruita come super-ACE

Dichiarativi | società di capitali

Recupero da utilizzo:

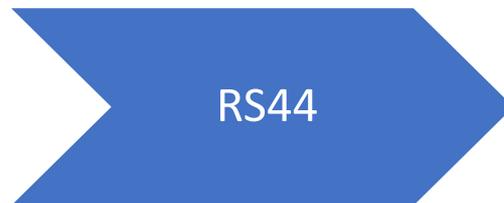


Recupero da credito:

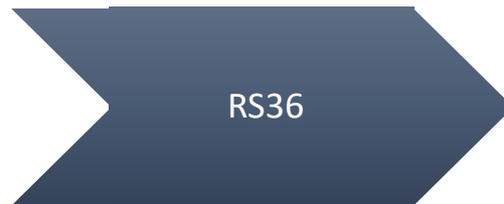


Dichiarativi | restituzione credito

Redditi SP:



Redditi PF:



Dichiarativi | Utilizzo

Redditi SP:



Redditi PF:



AGGIORNAMENTI ISA

Premessa

- Provvedimento Dir. Ag. Entr. n. 140005 del 27.04.2023
- Circolare n. 12/E del 1° Giugno 2023:
- «[...] ogni anno, infatti gli ISA sono oggetto di una significativa attività di aggiornamento finalizzata a garantire sempre la capacità dello strumento di cogliere adeguatamente la peculiarità dei comparti economici cui gli stessi si riferiscono»

L'aggiornamento

- Revisione biennale di 87 indici e aggiornamento di 175 ISA in vigore
- «[...] al fine di consentirne una più aderente applicazione al periodo d'imposta 2022, anche tenendo conto degli effetti di natura straordinaria della **crisi economica e dei mercati** conseguente al perdurare della diffusione del **virus COVID-19**, delle **tensioni geopolitiche**, **dell'aumento del prezzo dell'energia**, degli **alimentari** e delle **materie prime**, nonché dell'andamento dei **tassi di interesse**, verificatisi nel predetto periodo d'imposta»
- Non ci sono peculiari novità in termini di adempimenti per applicazione ISA

Abrogazione disciplina società in perdita sistematica

- Art. 9 D.L. n. 73/2022 abrogazione della disciplina delle società **in perdita sistematica**
- Ambito soggettivo (art. 30 co. 1 L. n. 724/1994):
 - s.p.a. | s.a.p.a. | s.r.l.
 - s.n.c. e s.a.s. (**soggetti IRPEF**) | (NO soc. semplici)
 - società ed enti non residenti con S.O. in Italia

Abrogazione disciplina società in perdita sistematica | segue

- Abrogazione a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022



- Conseguenze in termini ISA: viene meno il regime premiale (rating 9) per le società in perdita sistematica
- Attenzione: rimane in essere la disciplina per le società di comodo ex art. 30 L. 724/1994)

Strategia di analisi per il rischio di evasione

- Metodologie correttive che tengano conto degli effetti straordinari della crisi economica e dei mercati
- Per le strategie di controllo (art. 9-bis co. 14 D.L. n. 50/2017)
- L'obiettivo è quello di non basare l'analisi del rischio «evasione fiscale» sul rating ISA di un solo anno

Per il periodo di imposta in corso al
31.12.2021

- Si tiene conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato risultato dagli ISA per i periodi di imposta in corso al **31.12.2019** e al **31.12.2020**

Per il periodo di imposta in corso al
31.12.2022

- Si tiene conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato risultato dagli ISA per i periodi di imposta in corso al **31.12.2020** e al **31.12.2021**

Nuovo beneficio premiale

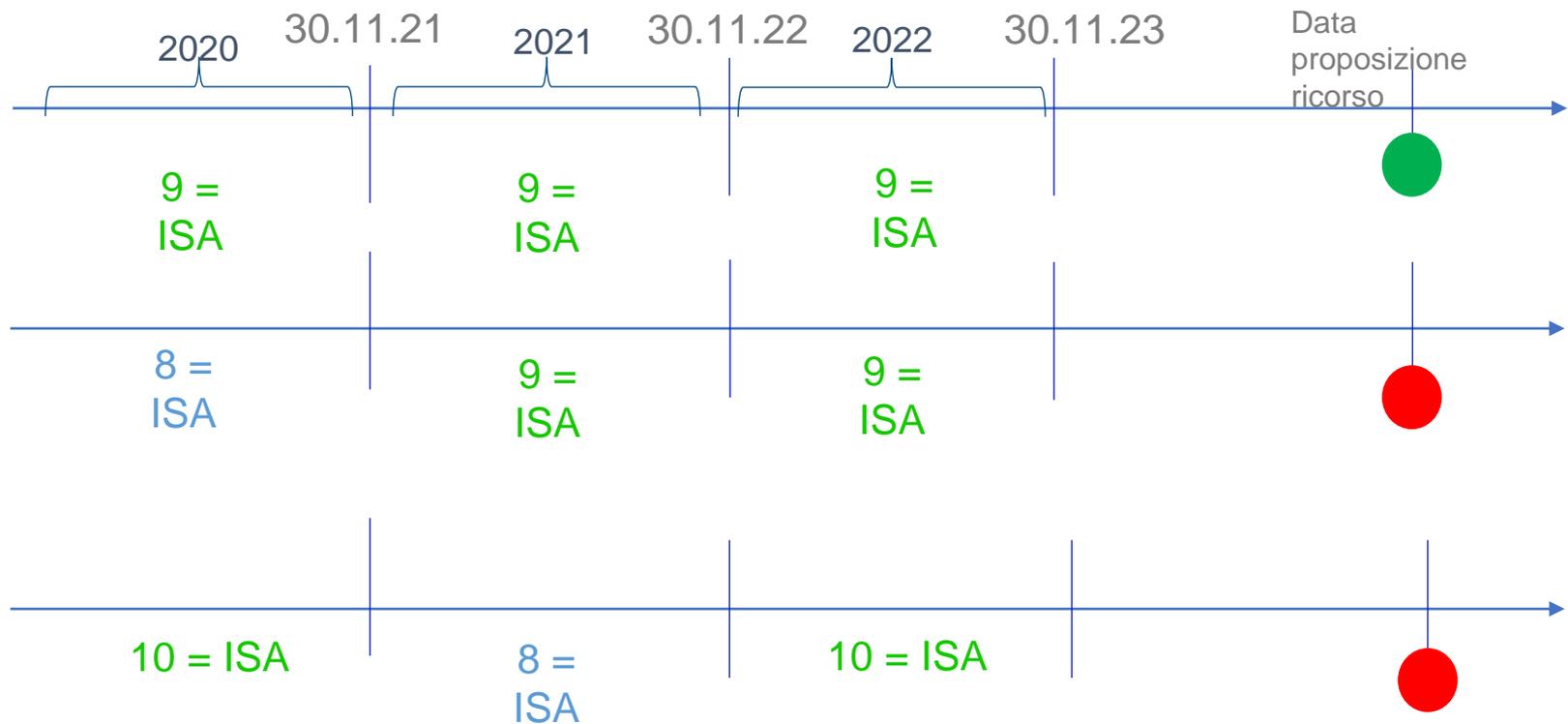
- Art. 2 L. n. 130 del 31.08.2022, interviene sulla necessità di prestare garanzia in caso di sospensione dell'atto impugnato ex art. 47 co. 5 D.lgs. n. 546/1992:
- **«La sospensione può essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2»**

Nuovo beneficio premiale | segue

- Regime premiale:

«La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale". Ai fini della disposizione di cui al periodo precedente, i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale" sono i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili»

Nuovo beneficio premiale | es.:



Revisione degli ISA per tener conto della crisi e dei mercati

- Diretrici di intervento (cfr. circ. Ag. Entr. 12/E del 2023):
 - 1) individuare gli interventi necessari a garantire il corretto funzionamento degli ISA tenuto conto delle ricadute economiche negative prodotte dalle condizioni di criticità;
 - 2) individuare possibili nuove cause di esclusione destinate ad intercettare le fattispecie più colpite da tali effetti negativi e non adeguatamente “gestite” dagli interventi correttivi di cui al punto precedente.

Revisione straordinaria ISA

- Correttivi per il solo periodo di imposta 2022
- Utilizzo di metodologia statistico-economica contenuto nell'allegato 4 del D.M. 28.04.2023
- Fonti informative Istat | Banca d'Italia | Cerved | Prometeia | oltre a quelle già disponibili in banca dati ISA (fatture e corrispettivi, forza lavoro dipendente e liquidazioni periodiche IVA)
- Ciò ha consentito due ordini di modifiche per gli indicatori elementari di affidabilità:
 - «**stime panel**» (ricavi/compensi per addetto, valore aggiunto per addetto, reddito per addetto)
 - «**soglie economiche di riferimento**» (durata delle scorte, copertura spese per dipendente, apporto lavoro non dipendenti ecc.)

Revisione straordinaria ISA | segue

- I correttivi influenzeranno gli ISA con riguardo:
 - Contrazione margini di redditività del singolo contribuente
 - Contrazione della marginalità settoriale
- (nel p.i. precedente si lavorava sulla contrazione ricavi e compensi)
- I correttivi non comportano nuove informazioni nei modelli né ulteriori adempimenti

Nuove cause di esclusione

- D.M. 28.04.2023: esclusi i contribuenti che hanno aperto la partita IVA a **partire dal 1° gennaio 2021**
- [coerenza tra esclusione e correttivi straordinari, ovvero contrazione margini 2022 rispetto a 2021]
- Codice esclusione: 15
- No calcolo rating (No benefici premiali, anche qualora richiesti in via «facoltativa»)
- Sì compilazione dei modelli ISA per comunicazione dati economici

Principali modifiche ai modelli

Quadro A

«*Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di lavoro intermittente, di lavoro ripartito, con contratto di inserimento, a termine, lavoranti a domicilio, personale con contratto di somministrazione di lavoro*» del rigo A02 del modello di rilevazione dati relativo alle imprese

«*Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di inserimento, a termine, di lavoro intermittente, di lavoro ripartito; personale con contratto di somministrazione di lavoro*» del rigo A02 del modello di rilevazione dati relativo al lavoro autonomo

Modificate in «altro personale con contratto di lavoro subordinato (esclusi gli apprendisti)»

Regimi premiali ISA | una sintesi

Beneficio	Riferimenti normativi	Criterio di accesso ai benefici basato su:		Riferimenti di prassi
		punteggio ISA p.i. 2022	punteggio medio ISA pp.i. 2022 e 2021	
Esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti Iva, Iidd e Irap	lettera a) articolo 9-bis del decreto	8	8,5	CFR paragrafo “Compensazione imposte dirette, Irap, Iva e rimborso Iva” della circolare n. 17/E del 2 agosto 2019
Esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi Iva	lettera b) articolo 9-bis del decreto	8	8,5	
Esclusione dell'applicazione della disciplina delle Società non operative	lettera c) articolo 9-bis del decreto	9	9	
Esclusione degli accertamenti analitico presuntivi	lettera d) articolo 9-bis del decreto	8,5	9	
Anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento	lettera e) articolo 9-bis del decreto	8	-----	
Esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo (il reddito complessivo accertabile non deve eccedere di due terzi il reddito dichiarato)	lettera f) articolo 9-bis del decreto	9	9	

Tratto da circolare Ag. Entr. n. 12/E del
01.06.2023

Contatti

- Duilio Liburdi e-mail: dliburdi@hpttax.it
- Massimiliano Sironi e-mail msironi@hpttax.it