

Norme & Tributi
Fisco

Errori contabili e Ace senza semplificazione

Reddito d'impresa

Occorre presentare la dichiarazione integrativa nonostante il Dl 73/22

Per gli interessi passivi e il Rol la ricaduta resta immediata

Luca Gaiani

Correzione di errori contabili, l'impatto sull'Ace non segue il metodo semplificato. La risposta 73/2024 dell'agenzia delle Entrate richiama le istruzioni ministeriali del 2017, senza tener conto delle semplificazioni introdotte dal Dl 73/2022, ed impone la ripresentazione delle dichiarazioni pregresse per rettificare la base Ace che è alimentata dagli utili destinati a riserva.

La risposta 73/2024 (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri), che costituisce uno dei pochissimi interventi di prassi sulla disciplina “semplificata” delle ricadute fiscali degli errori contabili, affronta il tema dell'impatto di queste correzioni sulla determinazione della base Ace. Il dubbio sollevato nell'interpello è se, anche dopo le modifiche in vigore dal 2022 per le società in derivazione rafforzata e con revisione legale, continuino ad applicarsi le regole previste dalla relazione ministeriale al Dm attuativo dell'Ace. In questo documento era stato affermato, coerentemente con il regime allora vigente, che in presenza di rettifiche

postume di oneri o di proventi fuori competenza, occorre rettificare la base Ace formata da utili a riserva ripresentando la dichiarazione dei redditi. Dopo l'introduzione del metodo semplificato, che prevede che gli oneri o i proventi oggetto di errore contabile assumono rilevanza fiscale nell'esercizio in cui si iscrive la correzione, si riteneva che questa sorta di automatismo si estendesse anche all'Ace come ad ogni altra ricaduta fiscale della correzione. In pratica, secondo questa tesi, il minor utile derivante dalla iscrizione, nell'esercizio T+2, di un costo “dimenticato” nell'esercizio T, diventando di “competenza” dell'anno di correzione, impatta sulla base Ace (utile destinato a riserva) solo da quell'esercizio in poi. La risposta 73/2024, invece, esprime su questo tema due posizioni contrastanti: per il calcolo del Rol e per gli interessi passivi, si afferma che la

correzione ha piena efficacia (solo l'esercizio di iscrizione T+2 e che non vanno rettificati il Rol fiscale dell'anno e l'Ace). Al contrario, si ritengono ancora applicabili le istruzioni del 2017, secondo le quali il costo “dimenticato”, in presenza di errore nell'esercizio T, che viene corretto contabilmente nell'esercizio T+2, la società dovrebbe retrospettivamente calcolare quale sarebbe stato il minor utile T (destinato a riserva nell'esercizio T+1 alimentando l'Ace di tale esercizio) che sarebbe derivato laddove si fosse iscritto l'onere per competenza, ricalcolando con ciò la base Ace di T+1 con dichiarazione integrativa.

Vediamo di chiarire questa indicazione con un esempio. Nel bilancio 2021 una società (in derivazione e con revisore legale) non iscrive per errore un costo di competenza di 50.000. L'utile 2021 è pari a 1.000.000 e viene accantonato a riserva incrementando la base Ace del 2022. Nel 2022, si effettua la correzione dell'errore iscrivendo una sopravvenienza passiva che diventa di competenza e deducibile. L'utile 2022 è pari a (500.000 - 50.000) = 450.000 e viene accantonato a riserva generando base Ace del 2023 (già al netto della correzione). La società dovrebbe, secondo la risposta 73, ricalcolare la base Ace 2022 (che poi si riproduce anche nel 2023), riducendola di 50.000 (maggior Ires di 156 euro) presentando una dichiarazione integrativa, e neutralizzare, invece, la sopravvenienza passiva iscritta nel 2022, quantificando in 500.000 (anziché in 450.000 come da bilancio) l'utile che incrementa la base Ace nel 2023.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

ERRORI CONTABILI



IL SOLE 24 ORE, 22 MARZO 2024, P. 35
Sul Sole 24 Ore di ieri la risposta a interpello 73/2024 sulla correzione di errori contabili

ANTITRUST INDAGA SU BOOKING

L'Antitrust ha avviato un procedimento istruttorio nei confronti di Booking.com (Italia), Booking.com e Booking.com International per abuso di posizione

dominante nel mercato di prenotazioni online di hotel. Ipotizzati vantaggi in termini di visibilità delle offerte nei risultati di ricerca a fronte di commissioni più elevate.

In sintesi

La posizione

È meramente potestativa la condizione sospensiva che subordina l'efficacia di un contratto al pagamento, da parte dell'acquirente, del prezzo pattuito nel contratto

risposta a interpello

78/2024 porta alla conseguenza che il contratto recante tale condizione si considera fiscalmente privo di condizione e, quindi, da sottoporre immediatamente a tassazione con l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale

L'effetto

Il principio espresso nella

Registro proporzionale per il contratto vincolato al pagamento del prezzo

Imposte indirette

La condizione sospensiva che subordina l'efficacia è meramente potestativa

Angelo Busani

È meramente potestativa la condizione sospensiva che subordina l'efficacia di un contratto al pagamento, da parte dell'acquirente, del prezzo pattuito nel contratto stesso.

È quanto l'agenzia delle Entrate sorprendentemente afferma nella risposta a interpello 78 del 22 marzo 2024, nella quale, di conseguenza, si conclude che il contratto recante la condizione si considera fiscalmente privo di condizione e, quindi, da sottoporre immediatamente a tassazione con imposta proporzionale.

La lettura del documento (che

dovrebbe far molto riflettere sul punto dell'opportunità di presentare certi interpelli) sorprende perché l'Agenzia travisa completamente il concetto di condizione meramente potestativa. Si tratta della condizione che i manuali di istituzioni di diritto privato descrivono come un evento futuro e incerto dipendente dal capriccio di uno dei contraenti (sul Torrente si legge l'esempio «se mi metterò il cappello») e cioè un comportamento che è del tutto indifferente tenere o non tenere.

Il Codice civile prende in considerazione questa condizione per affermare la nullità del contratto cui sia apposta la condizione meramente potestativa dipendente da un comportamento del soggetto che aliena un bene o assume un obbligo: la ragione è che se io sottopongo il contratto a un mio futuro capriccio, con ciò evidenzio la volontà di impegnarmi. Quel contratto, quindi, non è un contratto.

La legge fiscale (l'articolo 27, comma 3, del Dpr 131/1986) ripren-

de pari pari il concetto civilistico, parlando del contratto contenente una condizione che fa dipendere gli effetti del contratto «dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore». La ragione della norma fiscale è antielusiva (e speculare alla ratio civilistica): se compro un bene sotto la condizione di un mio capriccio (con l'obiettivo di non pagare le imposte di trasferimento fino a che il capriccio non si verifica), il fisco presume che il contratto sia privo di condizione (e pretende l'immediata tassazione) a causa dell'inconsistenza della condizione stessa.

C'è quindi da chiedersi se la cosiddetta «condizione di adempimento» sia una condizione meramente potestativa per l'acquirente: si tratta della condizione con la quale l'obbligazione di pagamento del prezzo che origina dal contratto viene dai contraenti pattuita anche come evento dalla cui verifica dipende anche l'efficacia del contratto. Se una compravendita è soggetta alla condizione del pagamento da parte dell'acquirente, fino a quel momento la proprietà non passa dal venditore all'acquirente.

Ora, la tesi delle Entrate, secondo cui la condizione di adempimento sarebbe meramente potestativa, è evidentemente irricevibile in quanto, anzitutto, nessun pagamento, a meno che non sia del tutto irrisorio, può essere qualificato come un evento completamente irrilevante per chi deve effettuarlo.

Inoltre, se le parti contraenti convengono di condizionare il contratto all'adempimento dell'obbligo di pagamento dell'acquirente, costui è gravato da una posizione obbligatoria, che non può certo essere qualificata come futile, irrisoria, capricciosa, indifferente o inconsistente, non fosse altro che per le conseguenze che può avere l'inadempimento di un obbligo, il quale, anche se dedotto in una condizione sospensiva, resta pur sempre vincolante e foriero di responsabilità verso il contraente che lo subisce.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole

24 ORE

Con Il Sole 24 Ore ogni giorno è un appuntamento.

Segui i tuoi interessi e scopri tutti gli approfondimenti.

GLI APPUNTAMENTI DEL SOLE 24 ORE DELLA PROSSIMA SETTIMANA

Lunedì

25

MARZO

Podcast - Tu e IA

Idee e protagonisti dell'intelligenza artificiale

Martedì

26

MARZO

Premio Alto Rendimento

Scopri i vincitori della 26ª edizione

Podcast History Telling

Parte il nuovo podcast di Paolo Colombo. Prima stagione: Ceausescu

Mercoledì

27

MARZO

1/Casa e condominio

L'esperto risponde

40 anni de L'esperto risponde

In uscita la prima guida: "Casa e condominio"

Giovedì

28

MARZO

Cyberumanesimo

Pensare l'Intelligenza Artificiale intorno all'uomo

Focus N&T

Legge capitali per pmi e società: le misure più importanti

Venerdì

29

MARZO

Lab24 Elezioni USA

Tutti i grafici per capire il voto

Sabato

30

MARZO

L'Economia di Zio Paperone

In edicola il manuale Disney di educazione finanziaria in 4 volumi

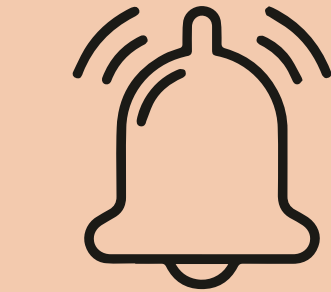
Domenica

31

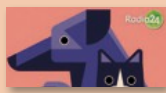
MARZO

Domenica

Tutte le domeniche l'inserto culturale del Sole 24 Ore



E TANTI ALTRI APPUNTAMENTI:



RADIO 24 Podcast
Animale a chi? di Giulia Crivelli
Il rapporto unico tra gli animali e i loro umani



24 ORE Cultura
La mostra fotografica
Martin Parr. Short and Sweet
Fino al 30 giugno 2024 al Mudc, Milano



24 ORE Professionale
Il bilancio per le piccole e medie imprese
In edicola dal 19 marzo



24 ORE Eventi
Merger & Acquisition Summit 2024
16 aprile 2024



Non perdere neanche un appuntamento, abbonati su ilsole24ore.com/appuntamenti
Tutti i supplementi sono a disposizione gratuitamente via web o app per gli abbonati al Sole 24 Ore digitale.

