

Norma allineata alle Sezioni Unite della Cassazione?

Le Sezioni Unite della Cassazione, nella sentenza n. 22727 del 20 luglio 2022, hanno escluso che possano essere applicate le sanzioni ridotte su operazioni inesistenti imponibili relative ad operazioni di reverse charge.

Leggi anche [Sanzione piena per le operazioni inesistenti imponibili oggetto di reverse charge](#)

Nel dirimere un contrasto interpretativo sorto sulle sanzioni ridotte previste dall'art. 6, comma 9 bis.3., D.Lgs. n. 471/1997, la Corte ha preferito seguire la **linea più rigorosa**. Infatti, all'interno della Sezione tributaria della Cassazione si erano formati **due opposti orientamenti**:

- quello più restrittivo (Cass. n. 16679/2016, n. 21677 e n. 27112 del 2020), volto all'applicabilità del suindicato comma alle sole operazioni inesistenti che fossero anche esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta, con esclusione delle operazioni inesistenti imponibili per il fatto che a queste ultime il diritto alla detrazione fosse precluso dall'art. 19, D.P.R. n. 633/1972;

- un orientamento più "morbido" (Cass. n. 32552, n. 32553 e n. 32554 del 2019; n. 16367/2020 e n. 38757/2021) aveva chiarito che, ferma l'indetraibilità dell'IVA, trattandosi di operazioni inesistenti, si applicava il trattamento sanzionatorio più mite, senza distinzioni di sorta, estendendo l'operatività del comma 9-bis.3. a tutte le operazioni inesistenti, ossia non solo a quelle contenute nella prima parte dello stesso comma.

Nel giungere alla propria decisione, la Cassazione non ha potuto non tener conto dell'intervento centrale della Corte di Giustizia UE, segnato soprattutto dalla pronuncia resa nel [caso Ferimet \(C-281/20\)](#) e poi ripreso in un successivo arresto di legittimità (Cass. 4250/2022), sottolineando come il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ad un'operazione di cessione di beni non possa essere riconosciuto al cessionario che, sulla fattura emessa per tale operazione, in applicazione del regime di inversione contabile, avesse indicato un fornitore fittizio qualora, in via alternativa, il medesimo cessionario:

a) avesse egli stesso commesso un'evasione IVA oppure sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto alla detrazione s'iscriveva in una simile evasione;

b) fosse semplicemente consapevole dell'indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non avesse fornito la prova che il vero fornitore fosse un soggetto passivo.

Leggi anche [Operazioni soggettivamente inesistenti: IVA indetraibile anche nel caso di autofatturazione](#)

Per le Sezioni Unite, in salvaguardia delle politiche di contrasto ai fenomeni di evasione e di frodi, deve essere esclusa dall'ambito applicativo del comma 9-bis.3 l'opzione interpretativa che, *prima facie*, poteva orientare verso un'interpretazione lata dell'espressione "operazioni inesistenti".

Copyright © - Riproduzione riservata

EMENDAMENTI ALLA LEGGE DI BILANCIO - 21 DICEMBRE 2022

Rettifica degli errori contabili solo con il revisore

di Mario Ravaccia - Studio Spada Partners

Una limitazione al presupposto soggettivo per il riconoscimento fiscale della correzione di errori contabili: con un emendamento alla legge di Bilancio 2023, viene prevista una modifica al

decreto Semplificazioni per limitare le modalità attraverso le quali è possibile attribuire rilevanza fiscale alla correzione degli errori contabili. Tale opportunità è consentita solo ai soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. La rettifica avrà effetto a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2022 (22 giugno 2022).

Un emendamento del Governo al disegno di **legge di Bilancio 2023** ha inserito una limitazione al presupposto soggettivo per il **riconoscimento fiscale della correzione di errori contabili**. In particolare, alla lettera b) del comma 1 e al comma 1-bis dell'art. 8, D.L. n. 73/2022 viene introdotto il seguente inciso: "e, sussistendo gli altri presupposti, opera **soltanto** per i soggetti che sottopongono il proprio **bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**".

Tale modifica, in sintesi, ha lo scopo di limitare le modalità attraverso le quali è possibile attribuire rilevanza fiscale alla correzione degli errori contabili, prevedendo che tale opportunità sia consentita solo ai soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a **revisione legale dei conti**.

La rettifica avrà effetto a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto Semplificazioni (i.e. 22 giugno 2022).

La correzione di errori contabili

Il D.L. n. 73/2022 ha introdotto una importante semplificazione in merito alle modalità con cui procedere alla correzione di errori contabili, prevedendo la rilevanza fiscale dei relativi componenti di reddito nel periodo di imputazione in bilancio.

Prima della modifica normativa, l'Agenzia delle Entrate ([circolare 24 settembre 2013, n. 31/E](#)) aveva chiarito che i componenti rilevati a seguito della correzione di errori contabili derivanti:

- dalla mancata imputazione di un componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, dalla contabilizzazione, nel conto economico o nello stato patrimoniale, di un componente negativo per dare evidenza all'errore;
- dalla mancata imputazione di un componente positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, dalla contabilizzazione, nel conto economico o nello stato patrimoniale, di un componente positivo per dare evidenza all'errore;

non potevano assumere immediata valenza fiscale.

Secondo la circolare, nell'ipotesi di cui sopra il contribuente avrebbe dovuto, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui era registrata la correzione:

- operare una variazione in aumento/diminuzione per sterilizzare fiscalmente il componente transitato a conto economico (trattamento previsto dal [documento OIC 29](#) in riferimento agli errori non rilevanti); oppure,
- astenersi dall'operare una variazione in diminuzione/aumento per far concorrere alla determinazione del reddito il componente imputato a Patrimonio netto (trattamento previsto dal documento OIC 29 in riferimento agli errori rilevanti).

Al fine di vedersi riconosciuta anche ai fini fiscali la rettifica contabile del componente negativo (ad esempio in quanto non imputato nel periodo di competenza), il contribuente avrebbe dovuto procedere secondo **due diverse modalità**, a seconda che la dichiarazione relativa all'annualità in cui era stata omessa l'imputazione del componente negativo fosse ancora emendabile oppure no:

- nel primo caso (**dichiarazione ancora emendabile**), il contribuente era tenuto a presentare una **dichiarazione integrativa a favore** per correggere l'annualità non corretta;
- nel secondo caso invece la procedura era più complessa in quanto - fermo restando il principio di rettifica dei soli periodi di imposta ancora accertabili - il contribuente era tenuto a "ricostruire" tutte le annualità d'imposta interessate dall'errore risalendo fino all'ultima

annualità d'imposta dichiarata. Avrebbe dovuto quindi riliquidare autonomamente la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le annualità successive, fino all'annualità ancora emendabile (ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, D.P.R. n. 322/1998).

Il D.L. n. 73/2022 ha invece attribuito - per i soggetti che adottano il **principio di derivazione rafforzata**, vale a dire (i) le imprese IAS/IFRS adopter, (ii) i soggetti OIC compliant, ivi comprese le imprese che redigono il **bilancio in forma abbreviata** ex art. 2435-*bis* c.c. e (iii) le micro imprese che hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria - rilevanza fiscale alla correzione degli errori contabili nell'esercizio in cui la correzione stessa viene effettuata in conformità ai principi contabili adottati, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa del periodo in cui il componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzato ed eliminando i connessi oneri di adempimento.

Leggi anche

- [Principio di derivazione rafforzata anche per la correzione di errori contabili](#)

- [Correzione di errori contabili in derivazione rafforzata anche ai fini IRAP](#)

La nuova disposizione ha il merito di aver introdotto una significativa **semplificazione** in quanto ha permesso il recepimento fiscale dell'impostazione contabile, riconoscendo la competenza fiscale e, quindi, la rilevanza dei componenti di reddito imputati in bilancio (a Conto economico o a Stato patrimoniale, a seconda della rilevanza dell'errore) nell'esercizio in cui viene operata la correzione, senza imporre la presentazione di una dichiarazione integrativa con riferimento al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore.

Come peraltro correttamente indicato da [Assonime nella circolare n. 31 del 2022](#), si tratta di una disposizione che avvicina ulteriormente la base imponibile IRES e IRAP alle risultanze contabili, rafforzando il principio di derivazione del reddito fiscale e del valore della produzione dal risultato civilistico.

Nuova limitazione soggettiva

L'emendamento proposto dal Governo alla legge di Bilancio 2023 limita l'applicazione della norma di semplificazione ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. Pertanto, qualora il testo dell'emendamento fosse approvato, si verificherebbe una **drastica riduzione della platea** dei **soggetti interessati** dalla disposizione dell'art. 8, D.L. n. 73/2022 che costringerebbe i soggetti esclusi ad applicare la procedura descritta nella circolare n. 13/E/2013.

La modifica, inoltre, avrebbe **effetto "retroattivo"** applicandosi - al pari del D.L. n. 73/2022 - al **periodo d'imposta in corso dal 22 giugno 2022** e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **a partire dal 2022**.

La limitazione del presupposto soggettivo, quindi, dovrebbe trovare applicazione - al pari della norma procedurale - in relazione agli errori corretti nel 2022 (per i soggetti "solari") e relativi a componenti di reddito di competenza di precedenti esercizi, i quali troverebbero riconoscimento fiscale nel modello Redditi 2023. In tal senso si confronti anche la circolare Assonime n. 31 del 2022.

È lecito porsi un interrogativo in merito al momento di **verifica del presupposto soggettivo** come risultante dalla modifica dell'emendamento: in particolare, ci si domanda se, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in parola, sia sufficiente per l'impresa assoggettare a revisione legale il bilancio d'esercizio in cui l'errore viene corretto oppure debba essere stato assoggettato a revisione legale anche il bilancio dell'esercizio in cui l'errore è stato commesso.

La norma sembra volta a ridurre possibili arbitraggi da parte delle imprese di ridotte dimensioni e, in particolare, da parte di quelle che, non essendo soggette al controllo di un revisore legale, siano più "libere" in quanto non sottoposte ad un sistema di verifica degli errori e della loro corretta e tempestiva correzione.