

Giugno 2023

Il Sole  
**24 ORE**

# SOPRAVVENIENZE ATTIVE E PASSIVE

*Analisi e gestione degli aspetti fiscali e contabili  
Tutte le regole e le soluzioni  
Raccolta ragionata dei testi ufficiali delle Entrate*

a cura di Marco Rescigno e Paola Carrara

- **Sopravvenienze derivanti da**
  - cessione di contratti di leasing
  - stralcio di debiti in bilancio
  - rilascio di fondi
  - esdebitazione in caso di perdite fiscali
  - risanamento e ristrutturazione
  - mancato conseguimento di proventi
- **Correzioni degli errori**
- **Fiscalità delle sopravvenienze passive**
- **Rinunce dei soci ai crediti e regime fiscale**



# Sommario

## Introduzione

### Diverse modifiche che hanno generato anche diverse incertezze

Marco Rescigno e Paola Carrara

» PAG 5

### Inquadramento civilistico e contabile e classificazione delle sopravvenienze

La lettura congiunta di schemi di bilancio e informativa in nota integrativa su elementi di entità e incidenza eccezionali consentirà di comprendere meglio anche aspetti legati all'andamento prospettico dell'azienda

» PAG 8

### Normativa fiscale prevista per le sopravvenienze attive, l'articolo 88 del Tuir

Le componenti positive del reddito d'impresa consistenti nella realizzazione di un'entrata o nell'estinzione di una passività derivanti da eventi imprevisti ed eccezionali

**Interpelli:** 20 dicembre 2018, n. 119; 5 marzo 2019, n. 71; 6 marzo 2023, n. 240; 21 marzo 2023, n. 264

» PAG 15

### Normativa fiscale prevista per le sopravvenienze passive, l'articolo 101 del Tuir

Il comma 4 dell'articolo 101 del Testo unico definisce semplicemente le sopravvenienze passive, senza specificare se, come e quando le stesse sono deducibili dal reddito complessivo

**Interpelli:** 5 ottobre 2022, n. 491; 7 febbraio 2023, n. 199

» PAG 25

### Mancato conseguimento di proventi e tassazione della sopravvenienza passiva

L'Agenzia delle Entrate, con risposta 407/2019, ha fornito chiarimenti sul mancato conseguimento di proventi contabilizzati in esercizi pregressi che hanno concorso a formare il reddito in esercizi precedenti

**Interpello:** 10 ottobre 2019, n. 407

» PAG 35

### Cessione del contratto di leasing nei bilanci Oic, implicazioni contabili e fiscali

Il contratto di leasing può essere oggetto di cessione prima di giungere a scadenza, realizzando una successione dell'acquirente nella posizione giuridica, attiva e passiva, del cedente

**Interpelli:** 8 agosto 2007, n. 212; 27 dicembre 2018, n. 139; 13 luglio 2020, n. 209; 28 aprile 2021, n. 303; 21 ottobre 2021, n. 742

» PAG 40

### Gestione delle sopravvenienze attive nel caso di rilascio di fondi rischi ed oneri

Ove un fondo rischi, costituito da accantonamenti non dedotti, sia utilizzato e stornato, la quota del fondo stralciata non costituisce sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'articolo 88, comma 1, del Tuir

**Interpelli:** 13 gennaio 2021, n. 41; 26 maggio 2022, n. 305

» PAG 53

### Sopravvenienze per contributi, la natura determina il trattamento contabile e fiscale

A seguito dell'emergenza Covid 19, numerosi contributi e indennità erogati in via eccezionale hanno generato dubbi interpretativi in merito al loro trattamento fiscale

**Interpelli:** 15 giugno 2020, n. 108; 2 febbraio 2021, n. 79; 12 agosto 2022, n. 427; 18 ottobre 2022, n. 516

» PAG 61

### Gestione contabile delle sopravvenienze per la correzione degli errori

L'errore contabile deve essere corretto nel momento in cui esso viene individuato e sono disponibili tutte le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento

» PAG 71

### Sopravvenienze e correzione di errori contabili, normativa fiscale di riferimento

La nuova disposizione dell'art. 8 del Dl 73/2022 fornisce una semplificazione per i soli casi di errori che abbiano prodotto un effetto sul risultato economico d'esercizio

» PAG 74

### Deducibilità di perdite su crediti e correzione di errori contabili in esercizi precedenti

*La qualificazione dell'errore quale rilevante o non rilevante determina la modalità di imputazione secondo le regole dell'Oic 29 e dalla definizione di "rilevante" scaturisce la modalità di contabilizzazione*

**Interpello:** 21 settembre 2018, n. 12  
» PAG 81

### **Errori contabili e determinazione della base imponibile Ace**

*La correzione dell'errore comporta effetti anche sulla base Ace, andando a ridurre il valore di patrimonio netto per effetto della contabilizzazione della correzione dell'errore*

**Interpello:** 21 aprile 2021, n. 279  
» PAG 86

### **Correzione degli errori in fase di First Time Adoption per gli Ifrs adopter**

*Le componenti rilevate in sede di Fta per contratti in essere al 1° gennaio 2018, in assenza di opzione di riallineamento (con pagamento di imposta sostitutiva), non hanno rilevanza fiscale*

**Interpello:** 23 aprile 2021, n. 285  
» PAG 90

### **Correzione degli errori contabili rilevanti per Ifrs adopter**

*Con il principio di derivazione rafforzata, la diversa qualificazione di una determinata posta ai fini fiscali comporta, inevitabilmente, anche una diversa qualificazione ai fini contabili*

**Interpello:** 4 gennaio 2023, n. 3  
» PAG 93

### **Sopravvenienze derivanti dallo stralcio di debiti in bilancio**

*Nelle società che applicano il costo ammortizzato è necessario distinguere il caso di modifica sostanziale dei termini contrattuali e quello in cui non si verifica una modifica sostanziale dei termini contrattuali*

**Interpelli:** 20 dicembre 2018, n. 120; 11 ottobre 2019, n. 414; 10 maggio 2021, n. 319; 29 luglio 2021, n. 522; 20 aprile 2022, n. 201  
» PAG 97

### **Gestione delle sopravvenienze attive da esdebitazione in caso di perdite fiscali**

*La sopravvenienza attiva da esdebitazione non genera mai reddito imponibile, ma, in presenza di perdite pregresse, comporta l'esaurimento delle stesse fino alla concorrenza dell'ammontare della sopravvenienza*

**Interpelli:** 23 novembre 2018, n. 85; 27 maggio 2019, n. 160; 31 gennaio 2023, n. 183  
» PAG 112

### **Rinunce dei soci ai crediti, il regime fiscale applicabile**

*La rinuncia si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale anche quando il credito è stato acquistato da una procedura concorsuale a un corrispettivo inferiore al suo valore nominale*

**Interpelli:** 17 dicembre 2019, n. 530; 30 dicembre 2021, n. 887  
» PAG 121

## **GLI AUTORI**

**Marco Rescigno**, Partner Studio RC - Rescigno Carrara di Bergamo. Dottore commercialista e revisore legale, si occupa di consulenza e assistenza amministrativa, fiscale e contabile per gruppi di imprese di rilievo nazionale e internazionale. Esperto in bilancio e organizzazione aziendale, vanta una pluriennale esperienza anche nell'ambito del controllo societario, nonché per le operazioni di finanza straordinaria, anche finalizzate al passaggio generazionale. È consulente di parte in processi civili e penali nei confronti di organi di governo e controllo per tematiche di natura societaria e fiscale. Partecipa in qualità di relatore e docente a diversi convegni, seminari e corsi di formazione organizzati da associazioni professionali in merito a tematiche di bilancio e controllo societario.

**Paola Carrara**, Partner Studio RC - Rescigno Carrara di Bergamo. Dottore commercialista e revisore legale, si occupa di corporate governance, consulenza societaria, contabile, tributaria specialistica e controlli societari. Ha maturato un'esperienza pluriennale di consulenza svolta per gruppi industriali, società di servizi, banche e intermediari finanziari. Riveste diversi incarichi di amministratore indipendente, membro del collegio sindacale e di organismi di vigilanza ex Dlgs 231/2001, anche in società quotate e istituti bancari. Collabora con la Facoltà di Economia dell'Università di Bergamo. Relatore e docente a diversi convegni, seminari e corsi di specializzazione in merito a tematiche di bilancio e controllo societario.