

IL CREDITO DI IMPOSTA ACCISE GASOLIO: PROFILI DI BILANCIO, ASPETTI FISCALI E RIFLESSI TRIBUTARI

Impatto economico e tributario per le imprese di autotrasporto

Normativa di riferimento

- ▶ Art.24-ter D.Lgs. 504/1995 (TUA):detta la disciplina principale del credito per l'autotrasporto. Si tratta di un credito che spetta a seguito dell'impiego di gasolio per autotrasporto da parte delle imprese di trasporto merci e passeggeri.
- ▶ ART.4 D.P.R.n.277 del 2000 disciplina le procedure di controllo e accertamento dell'ufficio sulle dichiarazioni presentate e le modalità di utilizzo del credito in compensazione o in rimborso
- ▶ Art.17 D.Lgs. 241/1997 (compensazione f24)
- ▶ Limiti generali:Art.34 l.388/2000 e art.1, c.53 l.244/2007: non si applicano.
- ▶ Prassi ufficiale: Risoluzioni AE 115/E-2008 e 72/E 2014 confermano l'eccezione.
- ▶ Legge di Bilancio 2020 ha escluso dal beneficio i veicoli euro 3 e euro 4, nell'ottica di favorire un rinnovo del parco automezzi più rispettoso dell'ambiente.
- ▶ Decreto legge n.57 del 2023: ha esteso l'agevolazione ai carburanti alternativi come l'HVO
- ▶ Attenzione alla sostenibilità attraverso la concessione del beneficio ad automezzi a ridotto impatto inquinante e progressivamente alimentati con carburanti ecosostenibili (HVO)

Natura del credito di imposta

- ▶ Il beneficio di cui stiamo parlando è strutturato come un «rimborso della maggiore accisa applicata al gasolio consumato» sotto forma di credito di imposta.
- ▶ **NOVITA':** Anche l'HVO rientra nell'agevolazione: biocarburante rinnovabile, alternativa «green» al GASOLIO, ottenuto attraverso un processo di idrotrattamento di oli vegetali, grassi animali e oli da cucina esausti.
- ▶ L'aliquota di accise sul gasolio dal 15 maggio scorso, con decreto del 14 maggio 2025 adottato d'intesa dal Ministro dell'ambiente e Sicurezza energetica e dal Ministro dell'economia e finanze, di concerto con il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e il Ministro dell'Agricoltura, è stata portata **da euro 617,40 ad euro 632,40 per mille litri**. Tale incremento non è stato applicato all'HVO cd. ecosostenibile che pertanto registra un'accisa pari a 617,40. *(Nota Agenzia delle Dogane n.611759 del 25 settembre 2025)*
- ▶ HVO ECOSOSTENIBILE: che soddisfa le condizioni previste dall'art.44, par.5, del reg. UE n.651/2014:
- ▶ **Trattasi quindi di un contributo in conto esercizio**

MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

- ▶ **ABBIAMO LE INFORMAZIONI SULLA ECOSOSTENIBILITA' DEL BIOCARBURANTE (HVO)**
 - 229,18 euro per mille litri di gasolio o di biocarburanti (HVO) che **non soddisfano le condizioni** di cui all'art.3, comma 4, d.lgs n.43/2025
 - 214,18 euro per mille litri di HVO che **soddisfano le condizioni di cui** all'art.3, comma 4, d.lgs n.43/2025
- ▶ **NON ABBIAMO LE INFORMAZIONI SULLA ECOSOSTENIBILITA' DEL BIOCARBURANTE (HVO)**
 - 214,18 per mille litri di HVO di cui **non si hanno informazioni** da parte del fornitore
- ▶ **GASOLIO FORNITO PRIMA DEL 14 MAGGIO 2025:**
 - ▶ Euro 214,18 euro per mille litri per il gasolio pervenuto all'impianto prima del 15 maggio 2025, come comprovato dal DAS

Chi ha diritto al rimborso?

- ▶ **REQUISITO SOGGETTIVO:** Persone fisiche o giuridiche iscritte nell'Albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi,
 - Persone fisiche o giuridiche munite della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscritte nell'elenco appositamente istituito
 - Imprese stabilite in altri Stati membri dell'Unione Europea, in possesso dei requisiti previsti dalla disciplina dell'Unione europea per l'esercizio della professione di trasportatore di merci su strada.
 - Persone fisiche e giuridiche che esercitano attività di trasporto persone
- ▶ **REQUISITO OGGETTIVO:** Attività di trasporto di merci con veicoli di massa complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate
 - Attività di trasporto persone
 - Attività di trasporto di persone effettuata da enti pubblici o imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico

FORME DI POSSESSO O DETENZIONE DEI VEICOLI AMMESSO AL BENEFICIO FISCALE

- ▶ Proprietà
- ▶ Locazione con facoltà di compera - locazione finanziaria
- ▶ Acquisto con patto di riservato dominio
- ▶ Usufrutto
- ▶ Comodato d'uso registrato
- ▶ Locazione senza conducente
- ▶ Noleggio a freddo registrato
- ❑ L'agevolazione è riconosciuta anche per il consumo di gasolio da parte di autoveicoli destinati a trasporti specifici, quali furgoni frigoriferi, betoniere, ed altri mezzi che completano il ciclo produttivo dei materiali durante il trasporto

Modalità di presentazione della domanda e documentazione occorrente

- ▶ La presentazione della domanda avviene trimestralmente entro il mese successivo al trimestre di riferimento tramite la presentazione di apposita dichiarazione di consumo
- ▶ Ad oggi sul sito internet dell'Agenzia delle Dogane, all'indirizzo www.adm.gov.it è disponibile il software aggiornato per la compilazione e la stampa della dichiarazione relativa al terzo trimestre 2025
- ▶ Per i soggetti che non si avvalgono del Servizio Telematico Doganale è prevista la possibilità di trasmettere a mezzo PEC la dichiarazione trimestrale di rimborso.

LA FRUIZIONE DEL CREDITO

- ▶ Le modalità di richiesta e fruizione sono disciplinate dal D.P.R.277/2000, mentre l'utilizzo del credito avviene in compensazione tramite modello f24, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs 241/1997. Il codice tributo da utilizzare è il seguente:6740
- ▶ L'importo maturato in seguito alla presentazione dell'istanza può anche essere chiesto in rimborso di denaro effettuando la relativa scelta all'interno del modello presentato.
- ▶ A differenza di molte agevolazioni fiscali, il credito di imposta accise gasolio non è soggetto a limiti quantitativi di utilizzo.
- ▶ Non si applicano quindi le soglie di cui all'art.34 della L.388/2000 o all'art.1, comma 53, della L.244/2007.
- ▶ Il credito una volta maturato è certo, liquido ed esigibile.

«IL PRINCIPIO DI TEMPESTIVITA'»

Art.4, comma 3 D.P.R. n.277 del 2000

- ▶ Ai sensi dell'art.61, comma 1, lett.b del D.L. n.1/2012 DPR 277/2000: «*i crediti possono essere utilizzati in compensazione entro il 31 dicembre dell'anno solare successivo a quello in cui **gli stessi sono sorti***», da tale data decorre il termine, previsto dall'art.4 comma 3, del D.P.R. n.277/2000, per la presentazione dell'istanza di rimborso in denaro delle eccedenze non utilizzate in compensazione che può essere presentata entro i successivi sei mesi.
- ▶ Il termine dettato dall'art.4, comma 3 D.P.R. n.277/2000 è perentorio e soggiace ad un'espressa **comminatoria di decadenza** così come stabilito anche dai Supremi Giudici nella Sentenza della Cassazione n.6937 del 17/03/2017

RECUPERO ACCISA SUL GASOLIO: TERMINE DI DECADENZA BIENNALE PER ESERCITARE IL DIRITTO AL RIMBORSO

Nota ADM n.62488 del 31/05/2012

- ▶ Art.3, comma 13 ter, D.L.n.16 del 02/03/2012 (con cui si è modificato l'art.3 comma 1 del D.P.R.277/2000): il termine di presentazione non è a pena di decadenza. L'istanza potrà essere validamente presentata entro il termine di decadenza biennale di cui all'art.14, comma 2 D.Lgs 504/1995: *«Il rimborso delle accise deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento o dalla data in cui il diritto può essere esercitato»*
- ▶ Il *dies a quo* è costituito dalla data in cui il diritto può essere esercitato quindi:
 - ❖ Credito accise ultimo trimestre 2024- Presentazione dichiarazione il 31 gennaio 2025 (**TERMINE NON PERENTORIO**)
 - ❖ Termine per l'utilizzo in compensazione: 31 dicembre 2026
 - ❖ Termine per richiedere il rimborso in denaro: 30 giugno 2027
 - ❖ Nel caso in cui non presentiamo dichiarazione per il quarto trim. 2024 entro gennaio 2025 abbiamo disponibile tempo fino alla data del 31 gennaio 2027 per poterla presentare.

IL MECCANISMO DEL SILENZIO ASSENSO: Art.4, comma 2, D.P.R.n.277 DEL 2000

Un ulteriore elemento centrale è il meccanismo del silenzio assenso disciplinato dalla L.241/1990. Trascorsi 60 giorni dalla presentazione della domanda senza che l'ADM comunichi un provvedimento espresso di diniego o di richiesta di integrazione, l'istanza si considera accolta per silenzio-assenso.

Questo comporta che il contribuente può legittimamente utilizzare in compensazione il credito decorso tale termine, anche in assenza di una formale comunicazione di accoglimento.

Il principio è stato ribadito dalla stessa Agenzia delle Dogane con proprie circolari interne e trova fondamento nella logica di semplificazione amministrativa, che mira a garantire la certezza e tempestività del diritto.

Da tale meccanismo derivano due conseguenze a cui fare attenzione.

**DOPO I 60 GIORNI DALLA
PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA
L'AGENZIA DELLE DOGANE PUO'
CONTROLLARE ED EVENTUALMENTE
REVOCARE IL CREDITO DI CUI SI E'
USUFRUITO?**

Resta ferma la possibilità per l'Amministrazione di effettuare controlli successivi alla formazione del silenzio-assenso sulla spettanza del credito e sulla correttezza dei dati dichiarati.

L'Amministrazione può «annullare» il silenzio-assenso o più correttamente provvedere sull'originaria istanza, valutando che non sussistono le condizioni per confermare il riconoscimento positivo intervenuto per il decorso del tempo.

Possono essere però recuperati solo gli importi per i quali sono state riscontrate irregolarità e non anche l'intero atto di assenso formatosi.

La dichiarazione ha natura negoziale ed è riconducibile alla disciplina per le dichiarazioni sostitutive di cui al D.P.R. n.445/2000 (responsabilità anche penale)

Bisogna quindi fare attenzione a conservare la documentazione occorrente per giustificare i dati dichiarati anche dopo aver usufruito del credito.

ORDINANZA N.5812 DEL 03/03/2020

In assenza di un provvedimento di concessione del beneficio solo dopo la formazione del silenzio assenso il contribuente può legittimamente utilizzare il credito di imposta.

Sul punto si è espressa nel 2020 la Corte Suprema di Cassazione Sez. Tributaria con l'Ordinanza n.5812 del 03/03/2020: il caso trae origine da presentazione di dichiarazione di consumo da parte di una srl per usufruire dell'agevolazione prevista dalla L.n.448 del 1998 e dal D.P.R. n.277 del 2000 in materia di incrementi di accisa sul gasolio per autotrazione, decorso il termine di sessanta giorni e formatosi quindi il silenzio assenso la contribuente utilizzava il credito in compensazione.

Successivamente, in seguito a controllo della dichiarazione, l'Agenzia delle Dogane rilevava l'esistenza di irregolarità, annullava l'atto di assenso e emetteva avvisi di pagamento per il recupero delle somme

PRINCIPIO DI DIRITTO

“in tema di agevolazioni d'accise sul gasolio per autotrazione, le carenze, gli errori, le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo che siano state accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, e l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non dell'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza”

Sentenza Cassazione n.36175 del 28/12/2023

Sul tema merita menzione la pronuncia n.36175 del 28/12/2023 che afferma il seguente

PRINCIPIO DI DIRITTO:

«In tema di agevolazione d'accise sul gasolio per autotrazione, la dichiarazione ex art.3 D.P.R. n. 277 del 2000 ha natura negoziale e non di mera dichiarazione di scienza, in quanto diretta a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio, in ragione dei requisiti e condizioni previsti ex lege ed è riconducibile alla disciplina delle dichiarazioni sostitutive di cui al D.P.R. n. 445 del 2000; ne consegue che, ove incompleta o non veritiera, essa impedisce il riconoscimento dell'agevolazione, non potendosi prescindere dall'adempimento degli oneri finalizzati alla dimostrazione della pretesa del contribuente e volti al conseguimento del beneficio. (Rigetta, COMM.TRIB.REG. BOLOGNA, 23/03/2018)»

DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

- ▶ Fatture di acquisto gasolio e/o HVO elencate nella domanda presentata, queste ultime devono essere corredate da e-das (nel caso il gasolio sia stato scaricato nelle cisterne aziendali);
- ▶ Nel caso di rifornimento effettuato presso il distributore privato aziendale le cisterne devono essere munite di titoli autorizzativi prescritti dalla normativa vigente.
- ▶ Nelle fatture riguardanti i rifornimenti effettuati «per strada» devono essere indicate le targhe degli automezzi, i relativi litri di gasolio in caso di controllo verranno recuperati in quanto non ammissibili al beneficio.
- ▶ Fattura elettronica: le targhe devono risultare dalla fattura elettronica non solo da quella di cortesia.
- ▶ Le targhe indicate nelle fatture di acquisto devono essere relative ad automezzi di proprietà o di cui si ha la disponibilità giuridica in forza di contratti di leasing o noleggio.
- ▶ Occorre altresì conservare i report da cui si possano evincere i km effettivamente percorsi, i dati potranno essere scaricati all'occorrenza tramite i sistemi satellitari di cui oggi la gran parte degli automezzi sono dotati o comunque scaricando i dati dal cronotachigrafo digitale.

IL CREDITO PUO' ESSERE UTILIZZATO PRIMA DEL DECORSO DEI 60 GIORNI DALLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE?

No, bisogna fare attenzione ad utilizzare il credito solo dopo la formazione del silenzio-assenso.

- ▶ Sul punto si è espressa con una recente pronuncia la Cassazione emettendo l'Ordinanza n.21542 del 27/07/2025.
- ▶ Gli Ermellini hanno chiarito che il credito può essere validamente e legittimamente essere utilizzato solo dopo il decorso del 60 giorni dalla presentazione della dichiarazione, la violazione non è puramente formale ma configura una violazione di natura sostanziale ed è pertanto sanzionabile.
- ▶ *«L'anticipazione del credito esistente comporta un deficit di cassa temporaneo a danno dello Stato determinato dall'anticipata minorazione del gettito erariale compensato con somme non spettanti in quanto non ancora riconosciute a favore del contribuente»*

ORDINANZA N.21542 DEL 27/07/2025

I Supremi Giudici chiariscono la distinzione tra le diverse tipologie di violazioni:

- le violazioni sono "sostanziali" se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento;
- le violazioni sono "formali" se pregiudicano l'esercizio delle azioni di controllo, pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento;
- Le violazioni sono «meramente formali» se non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, né arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo
- In sostanza per distinguere tra violazioni formali e sostanziali «è necessario accertare in concreto se la condotta abbia cagionato un danno erariale, incidendo sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo»

I 60 giorni sono il tempo necessario all'amministrazione per poter effettuare i controlli prima che il credito possa essere utilizzato.

Compensare prima del termine anzidetto non consente all'Agenzia delle Dogane di poter svolgere l'attività di controllo e quindi finisce per ostacolare il regolare flusso delle entrate e per giustificare la sanzione contemplata dall'art.13 del D.Lgs n.471/1997.

«Il presupposto costitutivo del credito in esame nasce soltanto a seguito del provvedimento di accoglimento o dello spirare del termine dilatorio dal ricevimento della dichiarazione».

ASPETTI CONTABILI: IL BILANCIO DELL'AZIENDA DI AUTOTRASPORTO

- ▶ Il credito di imposta per accise sul gasolio rappresenta per le aziende di autotrasporto una voce di rilievo nel bilancio d'esercizio, in quanto incide in modo diretto sulla determinazione del risultato economico e sugli indicatori di redditività.
- ▶ Si tratta, infatti, di un contributo che, pur avendo natura fiscale, è strettamente connesso alla gestione operativa, essendo correlato ai consumi di carburante, una delle principali voci di costo del settore.
- ▶ Al momento della maturazione, l'azienda iscrive il credito in contabilità sulla base della documentazione relativa ai consumi di gasolio agevolato, come previsto dall'art.24-ter del D.Lgs 504/1995 e dal D.P.R. 277/2000.

DUE DIVERSE MODALITA' DI CONTABILIZZAZIONE

► CASO A

❖ ISCRIZIONE TRA I RICAVI (A5)

- In questo caso il credito viene trattato come «Altri ricavi e proventi».
- L'effetto è un aumento del valore della produzione, con un impatto positivo sul MOL.
- Tale scelta è coerente con l'interpretazione civilistica fornita dall'OIC 12, par.80, per i contributi correlati ai costi, ma, come vedremo, richiede un'adeguata informativa nella nota integrativa
- L'effetto economico sarà l'incremento del margine operativo, migliorando apparentemente la redditività aziendale, ma senza incidere sui costi diretti del carburante.

► CASO B

❖ ISCRIZIONE A RIDUZIONE DEI COSTI (B6)

- In questo caso, il beneficio è contabilizzato come riduzione del costo del carburante, rappresentando meglio l'effettiva incidenza economica sul ciclo operativo.
- Mol invariato in valore assoluto, ma più realistico e trasparente in ottica di analisi gestionale e creditizia

ANALISI DI BILANCIO

- ▶ E' interessante dimostrare come cambia la **percezione economico-finanziaria** dell'impresa a seconda della modalità di contabilizzazione del credito accise gasolio.
- ▶ La corretta iscrizione del credito accise in B6 :
 - ❖ Migliora la rappresentazione economica del margine operativo
 - ❖ Consente un monitoraggio accurato in fase di revisione
 - ❖ Rafforza la bancabilità dell'impresa perché riduce la percezione del rischio operativo
- ▶ La scelta di contabilizzare il credito accise tra i ricavi (A5) o come riduzione dei costi (B6) non modifica il risultato economico finale, ma incide sulla qualità della rappresentazione del margine operativo e sulla lettura che ne fanno banche, analisti e revisori.
- ▶ Il tema è cruciale in quanto le linee guida EBA di Basilea e gli algoritmi di rating interni agli istituti di credito tendono a penalizzare i margini derivanti da ricavi non ricorrenti.

ANALISI DI BILANCIO

► ISCRIZIONE TRA I RICAVI (A5)

- Nel caso A, il valore della produzione risulta più elevato, ma la marginalità ROS, EBITDA margin appare leggermente più bassa. Inoltre, la banca o l'analista che valuta il bilancio potrebbe considerare il provento come «ricavo non ricorrente» riducendo la percezione della redditività operativa
- Migliora il valore della produzione e l'EBIT non in termini assoluti, ma può apparire provento straordinario e non operativo
- Adatto se si vuole evidenziare il volume d'affari, ma va sempre spiegato in nota integrativa.

► ISCRIZIONE A RIDUZIONE DEI COSTI (B6)

- Nel caso B, la rappresentazione è più lineare e veritiera: il beneficio viene portato a riduzione del costo del carburante, migliorando il profilo quantitativo del margine operativo e consentendo una valutazione più coerente della capacità dell'impresa di generare cassa dalla gestione caratteristica.
- Non altera il fatturato, ma migliora la percezione del margine operativo tipico.
- Preferibile per trasparenza gestionale, solidità creditizia e analisi di continuità aziendale

“ Il credito accise, pur avendo natura tributaria, è un’agevolazione connessa alla gestione caratteristica dell’impresa di autotrasporto e deve essere correttamente rappresentato in bilancio e dichiarazione dei redditi ”

Il credito d’imposta accise non rappresenta un provento autonomo, ma un recupero di costo derivante da un’imposta indiretta che grava sul carburante per uso professionale. La *ratio* del beneficio è compensare un onere specifico e non generare un’entrata aggiuntiva.

“ I contributi in conto esercizio destinati a ridurre specifici costi devono essere portati a diretta diminuzione del costo a cui si riferiscono, al fine di rappresentare correttamente il risultato economico dell'esercizio ”

OIC 12 (PAR. 80 e 83)

Pertanto, se il credito accise riduce il costo del carburante, la corretta imputazione è in diminuzione della voce b6 «costi per materie prime sussidiarie, di consumo e merci».

L'iscrizione in a5 («altri ricavi e proventi») è ammessa solo quando non è identificabile un costo specifico di riferimento

INDICAZIONE DEL CREDITO IN NOTA INTEGRATIVA: LA TRASPARENZA

► L'obbligo di indicare il credito nella Nota integrativa deriva da :

Art.2427, comma 1, n.19-bis del Codice Civile, che impone di fornire:

«l'ammontare e la natura dei contributi pubblici, dei contributi in conto esercizio e in conto capitale, nonché quelli erogati a titolo di vantaggio fiscale»

Va indicato nell'anno di maturazione del credito anche se viene utilizzato in compensazione l'anno successivo e indipendentemente dal fatto che venga contabilizzato in A5 o B6.

SEZIONI DELLA NOTA INTEGRATIVA DA COMPILARE

CASO A CONTABILIZZAZIONE IN A5

- ▶ **Criteri di valutazione:** spiegare la metodologia di iscrizione e la correlazione con i costi
- ▶ **Altri ricavi e proventi (voce A5)** specificare importo e natura
- ▶ **Contributi pubblici e crediti di imposta (art.2427, n.19-bis)** riportare riepilogo

CASO B CONTABILIZZAZIONE IN B6

- ▶ **Criteri di valutazione** spiegare la metodologia di iscrizione e la correlazione con i costi
- ▶ **Costi per materie prime , sussidiarie, di consumo e merci (voce B6):** specificare importo e natura
- ▶ **Contributi pubblici e crediti di imposta (art.2427, n.19-bis)** riportare riepilogo

ESEMPIO DI COMPILAZIONE NOTA INTEGRATIVA

CASO A (A5)

- ▶ *Il credito di imposta per accise su gasolio ad uso autotrazione previsto dall'art.24-ter del D.Lgs 504/1995, è stato contabilizzato tra gli «Altri ricavi e proventi» (voce A5) in quanto correlato alla gestione caratteristica dell'impresa. L'importo complessivo maturato nell'esercizio è pari ad euro..., interamente utilizzato in compensazione in f24.*
- ▶ *Il credito non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP.*
- ▶ *La contabilizzazione è conforme all'OIC 12, paragrafo 75*

CASO B (B6)

- ▶ *Il credito d'imposta per accise su gasolio ad uso autotrazione, previsto dall'art.24-ter del D.Lgs 504/1995, è stato contabilizzato a riduzione dei costi per carburate (voce B6), in quanto astrattamente correlato alla principale voce di costo della gestione caratteristica. L'importo maturato di euro..., è stato interamente compensato in F24*
- ▶ *Il credito non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP.*
- ▶ *La contabilizzazione è conforme all'OIC 12, paragrafo 75*

PROFILI FISCALI DEL CREDITO DI IMPOSTA

- ▶ NON IMPONIBILE AI FINI IRES E IRPEF
 - Il credito d'imposta concesso in relazione al consumo di gasolio non concorre, per disposizione di legge ai sensi dell'art.2 , comma 1 del DPR 277/2000, alla formazione del reddito imponibile ai fini Ires, né ai fini Irpef. Dunque, va operata una variazione in diminuzione della sopravvenienza rilevata.
- ▶ NON IMPONIBILE AI FINI IRAP
 - Da ritenere oramai superato l'iniziale orientamento contrario dell'Agenzia delle Entrate, in quanto esclude l'imponibilità ai fini IRAP l'art.6 comma 2 del D.lgs 26/2007

IL QUADRO RU

Principio della trasparenza informativa

- Occorre compilare il quadro RU del Modello Dichiarativo con particolare attenzione in quanto dall'errata (anche solo formale) o incompleta compilazione del detto quadro potrebbero sorgere contestazioni sostanziali da parte dell'Amministrazione Finanziaria.
- Nel campo 1 di rigo RU1 il codice da utilizzare è il codice 23 «Caro petrolio»
- RU 1 campo 2 **codice 1** in caso di residuo credito d'imposta riconosciuto nel 2023
- RU 1 campo 2 **codice 2** in caso di credito d'imposta riconosciuto nel 2024
- Per i soggetti per i quali ricorrono entrambe le situazioni vanno compilati 2 moduli;
- A rigo RU2 va indicato l'eventuale credito residuo risultante dalla dichiarazione dello scorso anno (rigo RU12 mod. Redditi 2024);
- A rigo RU3 va indicato il credito di imposta ricevuto (per soggetti che hanno ricevuto in qualità di soci/cessionari il credito di imposta indicato al rigo RU1)
- A rigo RU5, oltre all'importo complessivo del credito d'imposta maturato nel 2024 (campo 3) è richiesta l'indicazione separata di alcuni specifici crediti
- **A rigo RU6 va riportato il credito d'imposta utilizzato in compensazione nel mod.F24 nel corso del 2024**
- L'eventuale credito residuo, da riportare nella prossima dichiarazione, va indicato a campo 2 di rigo **RU12**

POSSIBILI CONTENZIOSI IN SEGUITO AD UN ERRATA GESTIONE CONTABILE E DICHIARATIVA DEL CREDITO

- ▶ Il quadro RU rappresenta il collegamento dichiarativo obbligatorio tra la gestione contabile del credito e il suo utilizzo fiscale.
- ▶ L'omessa o errata compilazione, pur essendo un errore formale, può comportare la temporanea indetraibilità del credito fino a regolarizzazione.
- ▶ l'art.13 del D.Lgs n.1/2024 (c.d. Decreto adempimenti) ha disposto che non comporta la decadenza del beneficio:
 - la mancata indicazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni nelle dichiarazioni annuali;
 - Relative ai periodi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022, cioè dal periodo 2023

CENNI SULLA GIURISPRUDENZA PREVALENTE

In materia di errori commessi nella compilazione del Quadro RU della dichiarazione dei redditi, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha sviluppato principi complessi, bilanciando il diritto del contribuente a non essere assoggettato a un prelievo fiscale superiore a quello dovuto per legge e la necessità di certezza nei rapporti tributari. L'analisi si articola attorno al principio generale di emendabilità della dichiarazione fiscale, alla sua eccezione per gli atti di natura negoziale e ai limiti temporali e probatori che il contribuente deve affrontare.

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 13378 del 2016, hanno chiarito che il contribuente può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, anche in sede contenziosa, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione che incidono sull'obbligazione tributaria. Questo principio si fonda sulla necessità di non assoggettare il dichiarante a oneri contributivi più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono rimanere a suo carico, in ossequio ai principi costituzionali di capacità contributiva (art.53 Cost.) e di correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.)

Pertanto, anche in assenza di una tempestiva dichiarazione integrativa, il contribuente può far valere l'errore commesso direttamente nel corso del processo tributario per contestare l'atto impositivo.

DIVERSI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

ORIENTAMENTO FAVOREVOLE ALL'EMENDABILITA' (ERRORE FORMALE)

Un primo e significativo orientamento, supportato anche da pronunce della Cassazione, considera l'omessa compilazione del Quadro RU come un "errore meramente formale", e quindi emendabile.

La Suprema Corte, con la sentenza n.26550/2016, ha sottolineato come proprio l'omessa compilazione del quadro RU non possa inibire il riconoscimento del credito d'imposta e ciò grazie al generale principio di emendabilità della dichiarazione.

ORIENTAMENTO RESTRITTIVO (ATTO NEGOZIALE)

Un secondo orientamento, più restrittivo, qualifica la scelta di avvalersi di un beneficio fiscale, come un credito d'imposta da indicare nel Quadro RU, non come una semplice dichiarazione di scienza, ma come una "manifestazione di volontà negoziale«.

In questi casi, la dichiarazione assume il valore di un atto negoziale e diviene, di regola, irretrattabile. L'emendabilità è ammessa solo a condizioni molto stringenti, mutate dalla disciplina civilistica dei vizi della volontà (art. 1427 e ss. c.c.). Il contribuente deve dimostrare che l'errore era:

- Essenziale
- Obiettivamente conosciuto o conoscibile dall'A.F.

ERRORI NEL QUADRO RU PER CREDITO DI IMPOSTA ACCISE GASOLIO

- ▶ In materia di credito d'imposta per le accise sul gasolio, la giurisprudenza e la prassi amministrativa hanno delineato un quadro specifico che si innesta sui principi generali relativi agli errori di compilazione del Quadro RU, precedentemente analizzati. La corretta gestione di questo beneficio fiscale richiede il rispetto di una procedura bifasica che coinvolge due diverse agenzie fiscali e la cui inosservanza può avere conseguenze differenti a seconda della natura, formale o sostanziale, dell'adempimento omesso.
- ▶ Coerentemente con l'orientamento generale della Cassazione, la giurisprudenza di merito tende a qualificare l'omessa o errata compilazione del Quadro RU come un errore meramente formale, a condizione che il diritto al credito sia sorto e maturato in modo sostanzialmente legittimo.
- ▶ Se il contribuente ha correttamente presentato le dichiarazioni trimestrali all'ADM e ha quindi maturato il diritto al beneficio, la successiva mancata indicazione nel Quadro RU non può, di per sé, comportare la decadenza dal credito stesso. Questo perché l'adempimento sostanziale (la dichiarazione all'ADM) è stato assolto e la volontà di avvalersi del beneficio è stata chiaramente manifestata .
- ▶ tale sanatoria è ammessa solo se il contribuente è in grado di fornire la prova rigorosa e documentata di aver rispettato tutti i presupposti sostanziali richiesti dalla normativa di settore per la maturazione del credito, primo fra tutti la corretta presentazione della dichiarazione trimestrale all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

IL QUADRO RS VA COMPILATO PER IL CREDITO «CARO GASOLIO»?

- ▶ Definizione di aiuto di stato:
 - ❖ Deve essere concessa dallo Stato o mediante risorse statali;
 - ❖ Favorire alcune imprese o alcune produzioni «specificata e selettiva»
 - ❖ Falsare la concorrenza;
 - ❖ Incidere sugli scambi tra Stati membri
 - ❖ Aiuti fiscali automatici o subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione/autorizzazione alla fruizione, il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa ai fini fiscali nella quale sono dichiarati
- ▶ L'agevolazione di cui ci occupiamo non rientra tra le agevolazioni automatiche o il cui importo non è determinato nel provvedimento di concessione, per cui il credito di imposta su accise non si riporta nel quadro RS sugli «*aiuti di stato*»

IL CREDITO IMPOSTA ACCISE NEL BUSINESS PLAN DELLE AZIENDE DI AUTOTRASPORTO

Il credito d'imposta accise rappresenta per le imprese di autotrasporto una variabile strutturale, non più straordinaria, che deve essere integrata nella pianificazione economica annuale e pluriennale. Nel business plan, esso deve essere trattato come riduzione del costo del carburante (voce B6), in coerenza con i principi contabili OIC 12, e come **misura di stabilizzazione del margine operativo, utile per contrastare la volatilità dei prezzi energetici.**

Un corretto modello di pianificazione dovrebbe includere due scenari previsionali: **uno base, con credito accise pienamente fruibile, e uno prudenziale, senza credito o con riduzione del beneficio, per misurare la resilienza dell'impresa.**

L'inserimento del credito accise nel piano economico-finanziario incide sul MOL, che risulta più stabile e coerente con la gestione caratteristica, sul ROI e ROE, che migliorano in misura proporzionale alla riduzione dei costi variabili, e sull'autonomia finanziaria, grazie alla riduzione dei fabbisogni di cassa. Dal punto di vista bancario e creditizio, la corretta inclusione del credito accise nel business plan rafforza l'affidabilità del modello previsionale e migliora la valutazione del merito creditizio.

CONCLUSIONI

In conclusione, il credito d'imposta accise si conferma come una leva strategica di competitività e sostenibilità per le imprese di autotrasporto. Non si tratta soltanto di un beneficio fiscale, **ma di un vero e proprio strumento di politica industriale**, capace di incidere sull'equilibrio economico-finanziario delle aziende, sulla loro capacità di investimento e sulla stabilità dell'intero comparto

La corretta gestione contabile, fiscale e informativa del credito, in coerenza con i principi dell'OIC 12 e con le disposizioni civilistiche, rappresenta un passaggio imprescindibile per assicurare trasparenza e continuità operativa. Al contempo, la crescente attenzione verso la transizione energetica e la sostenibilità ambientale ci invita a ripensare il credito accise come un incentivo dinamico, destinato a sostenere non solo la competitività, ma anche l'innovazione tecnologica e l'efficienza dei trasporti.

In questa prospettiva, il ruolo del professionista assume una valenza fondamentale: da un lato, come garante della correttezza tecnica e contabile delle operazioni; dall'altro, come consulente strategico chiamato ad accompagnare le imprese verso un modello di gestione più sostenibile, efficiente e orientato al futuro.

GRAZIE A TUTTI PER L'ATTENZIONE