

Silvia Pelizzo

Dottore commercialista tributarista in Udine

DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE PERSONE GIURIDICHE

Silvia Pelizzo

Dottore commercialista tributarista in Udine

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

CORREZIONE ERRORI CONTABILI



ART. 4 D.LGS. 18.12.2025 N. 192 – NUOVE REGOLE

L'art. 4/192 abroga il quarto e quinto periodo dell'art. 83 del TUIR e vi introduce il nuovo comma 1-ter secondo cui

*«per i soggetti che sottopongono **obbligatoriamente il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**, la correzione di errori contabili, **diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti**, assume rilievo, in deroga a quanto disposto nei commi precedenti, se effettuata **entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo e, comunque, entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza**».*

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

NUOVO AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La Relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2025 precisa che il perimetro della nuova disciplina resta circoscritto alle fattispecie identificabili quali **errori contabili sulla base delle indicazioni dei principi contabili**.



Per i soggetti OIC, occorre riferirsi alle definizioni all'OIC 29, che identifica la presenza di un errore nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le **informazioni** e i **dati necessari** per la corretta applicazione dei principi contabili. Per i soggetti IAS, v. IAS 8.



Gli errori si differenziano, quindi, dai cambiamenti di stime (che sono una conseguenza di un ampliamento delle informazioni sulla base delle quali era stata effettuata la stima originaria) e dai cambiamenti di principi contabili, che non rientrano nella disciplina in esame.

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

MA QUALI ERRORI SONO SANABILI A PARTIRE DAL BILANCIO 2025?



L'art. 83 comma 1-ter del TUIR stabilisce la rilevanza fiscale nell'esercizio di correzione per gli errori **contabili** «**diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti**».

La Relazione illustrativa ha chiarito definitivamente che la procedura semplificata riguarda la generalità degli errori **contabili non rilevanti** e, quindi, non soltanto gli errori di imputazione temporale, ma anche quelli di qualificazione/classificazione e di quantificazione.

ESEMPI:

- un costo rilevato per un ammontare superiore alla sua corretta quantificazione;
- un credito/debito rilevato con il criterio del costo ammortizzato utilizzando un tasso di interesse errato;
- un costo rilevato in luogo di un accantonamento per oneri (e viceversa) e di un bene materiale ammortizzabile erroneamente classificato nell'attivo circolante.

CORREZIONE ERRORI CONTABILI



Il rinvio agli OIC/IAS determina evidentemente un'area di **incertezza** nell'applicazione della norma, in quanto il principio contabile non fornisce indicazioni di natura quantitativa per distinguere gli errori rilevanti da quelli irrilevanti, bensì fa riferimento alla **capacità** (da valutare a seconda delle specifiche circostanze) **dell'errore di influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.**

Altro aspetto di rilievo riguarda **l'intenzionalità dell'errore**: la Relazione precisa che «*non rientrano per ovvi motivi nella disciplina fiscale della correzione degli errori contabili quelle rappresentazioni contabili che costituiscono oggettivamente il tassello di operazioni più complesse di natura simulatoria o fraudolenta*».

CORREZIONE ERRORI CONTABILI




Per gli **errori rilevanti** (o non rilevanti a cui non si applicano le nuove regole) resta, dunque, ferma la necessità di presentare – sussistendone i requisiti e nei termini disciplinati – le relative **dichiarazioni integrative**, con tutte le conseguenze del caso (debenza delle sanzioni e vincoli nell'utilizzo del credito)

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

...E LE RETTIFICHE DA TRANSFER PRICING?

La Relazione illustrativa ha precisato che gli aggiustamenti derivanti dall'applicazione della disciplina del **transfer pricing** non soddisfano i requisiti per essere assimilati alle correzioni di errori contabili, in quanto gli stessi sono effettuati in virtù di informazioni o dati sopraggiunti successivamente.



A ben vedere, ove gli aggiustamenti derivanti dall'applicazione della disciplina del transfer pricing siano effettuati in virtù di informazioni o dati sopraggiunti successivamente, rientrano tra i **cambiamenti di stima**, che, sotto il profilo fiscale, determinano componenti di reddito imponibili/deducibili.

Ma ci possono essere casi anche di rettifiche errate da TP: a quel punto siamo nell'errore contabile.

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

NUOVO AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La rilevanza fiscale delle poste correttive è circoscritta ai **sol**i **soggetti che sottopongono il bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti obbligatoria**.

- *Sebbene trattasi di un commento relativo al previgente regime, dovrebbe essere ancora valido quanto chiarito **dall'Interpello Agenzia delle Entrate 4.3.2025 n. 63**: ai fini dell'applicazione della procedura di correzione semplificata, rileva solo la circostanza che l'esercizio in cui l'errore viene corretto (ossia, quello nel quale vengono contabilizzate le poste correttive) sia soggetto a revisione legale. Per contro, non è ostativo all'applicazione della procedura in esame il fatto che l'errore contabile sia stato commesso nell'ambito di un esercizio non soggetto a revisione legale dei conti*

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

NUOVO AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

I – FORMALIZZAZIONE DELLE CORREZIONE

Gli effetti delle correzioni sono riconosciuti fiscalmente **soltanto** nei casi in cui la correzione è effettuata:

- **entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati** (ES: *costo iscritto erroneamente nel 2024, in luogo del 2025, la cui correzione deve essere effettuata entro il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025*);
- **entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali, in assenza dell'errore, avrebbero dovuto essere rilevati e non lo sono stati** (ES: *un costo non iscritto nell'anno 2024, la cui correzione deve essere effettuata entro il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025*).

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

II – ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Gli effetti delle correzioni sono poi riconosciuti fiscalmente soltanto se la correzione è effettuata entro la data di **inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento** (diversi dai controlli automatizzati) delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza e riguardanti gli elementi patrimoniali e reddituali oggetto della correzione o della rilevazione contabile non corretta.

Nel caso in cui l'impresa si sia accorta dell'errore solo a seguito della comunicazione da parte dell'A.F. delle attività indicate, l'eventuale correzione operata nel bilancio relativo all'esercizio in cui è venuta a conoscenza dell'avvio di «accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento» non rileva ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 83 co. 1-ter del TUIR. La rettifica, operata dall'A.F. con riguardo a un singolo periodo d'imposta, ma per operazioni che determinano riflessi su più periodi d'imposta, **inibisce** gli effetti della correzione contabile.

Resta, però, ferma la facoltà di integrare, in presenza dei requisiti, le dichiarazioni già presentate.

Silvia Pelizzo

Dottore commercialista tributarista in Udine

AFFRANCAMENTO DELLE RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

PREMESSA CONTABILE

Sono ormai due i provvedimenti normativi (il D.Lgs. n 192/2024 e la Legge di Bilancio 2026) che prevedono la possibilità di ricorrere a un affrancamento straordinario (totale e parziale) delle riserve in sospensione d'imposta presenti nei bilanci dei soggetti che producono reddito d'impresa.

Nei **bilanci 2025** dovrebbe essere rendicontata la procedura di affrancamento straordinario delle riserve in sospensione d'imposta esistenti al 31.12.2024 («*Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)*») effettuata ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs.13.12.2024 n. 192 (Legge di Bilancio 2025) **e** per le quali si doveva compilare l'apposito prospetto contenuto nel quadro RQ del Mod. Redditi 2025 (per il 2024).

In altre parole, il bilancio in cui recepire contabilmente gli effetti dell'affrancamento (vale a dire la rilevazione del debito verso l'Erario per l'imposta sostitutiva e il giroconto della riserva) dovrebbe essere quello **dell'esercizio in corso alla data in cui l'operazione si intende perfezionata** secondo l'accezione predetta.

Tuttavia...

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

...nel bilancio al 31.12.2025 potrebbero essere recepiti anche gli affrancamenti eseguiti in applicazione della Legge di Bilancio 2026.

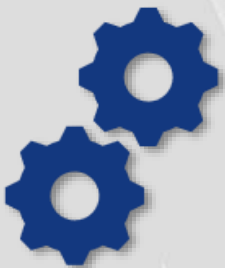
PERCHÈ?

A fine 2025, infatti, è stato modificato l'OIC 25, con l'inserimento del nuovo paragrafo 65A (v. *infra*): le nuove regole si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dall'1.1.2026 o da data successiva (circostanza che escluderebbe il bilancio al 31.12.2025).

Lo stesso OIC precisa, tuttavia, che è possibile **un'adozione anticipata ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1.1.2025.**

Appare raccomandata la segnalazione, nella Nota integrativa, che la società interessata si è avvalsa dell'adozione **anticipata** del trattamento contabile che verrà di seguito esaminato.

Tuttavia, attenzione a quanto si dirà oltre...



AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

REGOLE FISCALI PER L'AFFRANCAMENTO

La Legge di Bilancio 2026 ha riproposto, dopo la versione contenuta nella D.Lgs. n. 192/2024, un **nuovo affrancamento straordinario** (totale e parziale) delle riserve in sospensione d'imposta presenti nei bilanci dei soggetti che producono reddito d'impresa.


Quanto alle **riserve che possono essere oggetto di affrancamento**, l'ampia formulazione della norma lascia intendere che rientrano tutte le riserve in sospensione d'imposta, ma, per fruire dell'agevolazione devono

- **esistere nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 e**
- **residuare (per un importo anche minore) al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2025.**

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

Il **vincolo della sospensione**, però, potrebbe essere stato apposto al **capitale sociale**.

La norma di riferimento non prevede esplicitamente la possibilità di affrancare anche le riserve in sospensione **imputate al capitale sociale**.



C.M. 310/95, § 1.2: in assenza della previsione nel testo della legge, era stato affermato che *"La facoltà di assoggettare ad imposta sostitutiva i [...] saldi di rivalutazione può essere esercitata anche se tali saldi sono stati imputati direttamente ad aumento del capitale sociale all'atto della rivalutazione oppure a seguito di una successiva imputazione della riserva appositamente costituita al momento della rivalutazione stessa"*.

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

RISERVE ESCLUSE DA AFFRANCAMENTO

Sono affrancabili unicamente riserve il cui **vincolo derivi da Ires e Irap** e non già da imposte differenti.

Non rientrano neppure le riserve derivanti dalla rivalutazione dei beni d'impresa effettuata, ai sensi dell'art. 15 del DL 185/2008 e dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020, con effetti ***esclusivamente civilistici***, perché non sono in sospensione d'imposta (circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2009 n. 11, § 8 e 6.5.2009 n. 22, § 5).

Attenzione anche ai casi di cambio di regimi contabili.

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

IMPOSTA SOSTITUTIVA

Per l'affrancamento è dovuta una **imposta sostitutiva** al **10%**, da liquidarsi nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e versare obbligatoriamente in 4 rate di pari importo.

L'imposta sostitutiva non dovrebbe transitare per il CE, ma può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve o altri fondi del bilancio o rendiconto [v. **OIC 25 (§ 65A)**]. Per i soggetti che decidono erroneamente di andare in CE, l'imposta è indeducibile sia ai fini Ires, che Irap.

L'OIC non vincola le imprese interessate a ridurre necessariamente la riserva affrancata dallo stato di sospensione, potendosi invece ridurre altre riserve di patrimonio netto.

L'affrancamento può riguardare l'intera riserva o anche solo una parte di essa e conseguentemente sarà necessario ricordarsi di annullare il correlato fondo imposte differite.

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

L'importo da affrancare (in tutto o in parte) è quello della **riserva così come risulta dal bilancio 2025**, ma, in caso di saldi attivi di rivalutazione, la base di riferimento è al lordo o al netto dell'imposta sostitutiva?

L'Agenzia delle Entrate, anche alla luce di diverse pronunce della Corte di Cassazione (ord. 9509/2018, sent. 32204/2019, sent. 11326/2020 e sent. 19772/2020), ha convenuto (circ. 1.3.2022 n. 6, § 4.7) che l'imposta sostitutiva sull'affrancamento debba essere versata sul saldo attivo così come risultante dalla contabilità, e quindi **al netto dell'imposta sostitutiva versata sui maggiori valori della rivalutazione.**

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

EFFICACIA DELL’AFFRANCAMENTO

Come rilevato dalla Relazione illustrativa al D.M. 27.06.2025 (di attuazione delle disposizioni sul tema contenute nella Legge di Bilancio 2025), ai fini del perfezionamento dell'operazione **non rileva l'eventuale omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva**, ma l'indicazione delle riserve affrancate e della relativa imposta sostitutiva nella **dichiarazione dei redditi relativa (qualora si applichino le regole della Legge di Bilancio 2026) al 31.12.2025**.

Dunque la liberazione della riserva dai vincoli fiscali decorre dall'1.1.2026, semprechè nel mod. Redditi 2026 si compili l'apposito quadro RQ.

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA



Sul punto, va però ricordato che se la distribuzione nel corso del 2026 rappresenta l'esecuzione di una delibera assembleare approvata già nel 2025, l'affrancamento non potrà essere eseguito, come giustamente sottolinea la Relazione, poiché nel 2026 saremmo di fronte al mero pagamento di un debito verso soci generato con delibera assunta l'anno precedente. Infatti, la decisione dei soci di distribuire la riserva fa sì che la posta contabile migri dal patrimonio netto alle passività, e quindi l'operazione ha avuto già il suo compimento giuridico nel 2025, il che la esclude dal possibile affrancamento.