



IL BILANCIO 2025

A cura di Fabio Landuzzi
Pirola Pennuto Zei & Associati

Webinar di Studi del 15 aprile 2026

I temi

- L'assemblea di approvazione del bilancio 2025
- Recenti emendamenti ai Principi contabili italiani e chiarimenti resi dall'OIC
- L'estensione della derivazione rafforzata alle microimprese
- La correzione degli errori contabili e i riflessi fiscali
- L'applicazione dell'OIC 34 nella rilevazione dei ricavi e i suoi riflessi fiscali
- Un caso: le modalità di contabilizzazione dell'operazione di conferimento di azienda





L'assemblea di approvazione del Bilancio 2025

*Modalità di tenuta dell'assemblea
La riemersione delle perdite 2020
«congelate»*

Le modalità di tenuta «in deroga» con mezzi di telecomunicazione - Art. 4, co. 11, DL 200/2025

Il termine di cui all'articolo 106, co. 7, del DL 18/2020, per lo svolgimento delle assemblee di società ed enti, è differito al **30 settembre 2026**



Possibilità di tenere le assemblee mediante **mezzi di telecomunicazione** anche **in assenza di previsione statutaria**

Massima Notariato Milano n. 216 – La disciplina a regime

- Intervento dei **soci in assemblea** mediante **mezzi di telecomunicazione**:
 - ➔ **SPA**: ammesso, anche in via esclusiva, **solo in presenza di una apposita clausola** statutaria (rif. Art. 2370, co. 4, c.c.) – Condizione **non estesa** alla partecipazione degli **altri soggetti** (amministratori, sindaci)
 - ➔ **SRL**: nel silenzio della legge, è **sempre consentito**, anche in mancanza di apposita clausola statutaria, **purché non sia espressamente vietato**
- Se l'assemblea è **totalitaria**, anche nelle SPA è **ammesso** lo svolgimento esclusivamente «a distanza», seppure **in mancanza di clausola** statutaria
- In caso di convocazione dell'assemblea in un **luogo fisico**, è sufficiente che ivi si trovi il **soggetto verbalizzante** (segretario o notaio), mentre gli altri possono partecipare con mezzi di telecomunicazione

Massima Notariato Milano n. 216 – La disciplina a regime

- Clausole statutarie che prevedono la **presenza del presidente e del segretario nel medesimo luogo**: non impediscono lo svolgimento della riunione con l'intervento di tutti i partecipanti (diversi dal verbalizzante) mediante **mezzi di telecomunicazione**, potendo il verbale essere redatto successivamente
- Se non espressamente vietato dallo statuto, è **legittimo** che la **convocazione** dell'assemblea **non contenga indicazione di un luogo fisico**
- E' legittima la clausola statutaria che prevede **assemblea esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione**

Con il bilancio 2025 riemergono le perdite 2020

Anno della perdita	Normativa	Ultimo anno di «congelamento»	Anno assemblea Bilancio
2020	Art. 6, co. 2, DL 23/2020 (la perdita deve risultare diminuita a meno di 1/3 ex art. 2446, co. 2, e 2482-bis, c. 4, c.c.)	2025	<i>Bilancio da approvare nel 2026</i>
2021	Art. 3, co. 1-ter, DL 228/2021	2026	<i>Bilancio da approvare nel 2027</i>
2022	Art. 3, co. 9, DL 198/2022	2027	<i>Bilancio da approvare nel 2028</i>



Recenti emendamenti ai Principi contabili – Possibili riflessi sul Bilancio 2025

*I recenti emendamenti ai Principi
contabili e alcuni chiarimenti
pubblicati dall'OIC*

I Principi contabili emendati

- A. OIC 13 - RIMANENZE
- B. OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
- C. OIC 24 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
- D. OIC 25 – IMPOSTE SUL REDDITO
- E. OIC 31 – FONDI PER RISCHI E ONERI

Applicazione obbligatoria per i bilanci degli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2026, ma ammessa **applicazione facoltativa già dal 2025**

1. Acquisto di beni con diritto di rivendita

Richiesta di chiarimenti all'OIC sui **criteri di contabilizzazione nel bilancio dell'acquirente** dei contratti che prevedono l'**acquisto di un bene con diritto di rivenderlo** al cedente dopo un determinato periodo di tempo **a un prezzo prefissato**



Punto controverso: è possibile applicare in modo simmetrico quanto è previsto dall'**OIC 34** per la **vendita con opzione di rivendita?**



Ha rilevanza il **trasferimento sostanziale dei rischi e benefici**: il cedente rileva il ricavo solo quando **è ragionevolmente certo** che il bene non sarà restituito (se opzione di rivendita) o riacquistato (se opzione di riacquisto)

Acquisto di beni con diritto di rivendita

Emendati **OIC 13** (rimanenze). **OIC 16** (immobilizzazioni materiali) e **OIC 24** (immobilizzazioni immateriali)



✓ Se il cessionario **E' ragionevolmente certo** che l'opzione di rivendita (o di riacquisto) **NON sarà esercitata**: il bene è **iscritto nel bilancio del cessionario**

✓ Se il cessionario **NON E' ragionevolmente certo** che l'opzione **NON sarà esercitata** (o se il contratto prevede l'**obbligo di rivendita** del cessionario):

- i. se **Prezzo di acquisto < Prezzo di rivendita**: l'operazione ha **natura finanziaria**. L'acquirente iscrive un credito finanziario in contropartita della somma corrisposta all'acquisto. I proventi finanziari sono rilevati per competenza;
- e
- ii. Se **Prezzo di acquisto > Prezzo di rivendita**: l'acquirente iscrive un **credito pari al prezzo di rivendita**; la differenza tra prezzo di acquisto e prezzo di rivendita è iscritto in un **risconto attivo** e imputata a conto economico per competenza

Acquisto con diritto di rivendita

Un esempio

- 1/7/2025: acquisto di un macchinario con **diritto di rivendita riservato al cessionario** dopo 36 mesi
- Prezzo di vendita: Euro 30.000
- Prezzo di rivendita a 36 mesi: Euro 10.000

➔ L'acquirente è **ragionevolmente certo** che **eserciterà l'opzione di rivendita** al 36° mese

Scritture contabili dell'acquirente

01/07/2025	Diversi	a	Debiti v/fornitore		30.000,00
	Credito v/fornitore			10.000,00	
	Risconto attivo			20.000,00	
31/12/2025	Costo utilizzo bene	a	Risconto attivo		3.333,33

2. Costi di smantellamento e ripristino di beni strumentali

Emendamenti **OIC 16** (immobilizzazioni materiali) **già in vigore dal 2024**

- ❑ I costi di smantellamento e/o ripristino rientrano tra i **costi capitalizzabili**. Sono iscritti **nel momento in cui è assunta l'obbligazione** di smantellare il cespite e/o ripristinare il sito ove il cespite è ubicato
- ❑ La contropartita è un **Fondo rischi e oneri**
- ❑ Si rileva un'attività immateriale (**«Altre Immobilizzazioni Immateriali»**) se l'obbligazione di smantellamento / ripristino si riferisce a un **bene che non è iscritto in bilancio** (i.e. beni in concessione, in affitto, ecc.)
- ❑ Gli **aggiornamenti di stima** dei costi sono imputati a **incremento / decremento del costo** del cespite / attività immateriale
- ❑ L'**ammortamento** corrisponde alla **vita utile** del cespite

Costi di smantellamento e ripristino di beni strumentali

ATTENZIONE

Quando l'obbligazione di ripristinare il bene consiste nella sua **restituzione** al concedente / proprietario in **perfette condizioni di funzionamento**



si applica – in via analogica - il regime dei «*Fondi di manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto*» (**OIC 31**)



Ripartizione sistematica degli accantonamenti al Fondo lungo la durata della concessione / affitto.

Correlazione con utilizzo del bene e conseguente deperimento

Costi di smantellamento e ripristino di beni strumentali

Aggiornamento **OIC 16** (immobilizzazioni materiali) e **OIC 31** (fondi per rischi e oneri)

L'emendamento riguarda la voce in cui rilevare gli **effetti dell'attualizzazione del Fondo** per rischi e oneri



cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo, sia positivi che negativi, relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 dell'OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e TFR* ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione sono imputati all'interno della classe C di conto economico, nella voce 17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri. L'ammortamento di tali costi è parametrato alla vita utile del cespite cui si riferiscono.

La disciplina fiscale – Il DM 27 giugno 2025

Il Decreto di *endorsement* fiscale: art. 6, DM 27/6/2025

- I **costi di smantellamento e rimozione** del cespite o ripristino del sito (Par. 40A, OIC 16) se capitalizzati, **si comprendono nel costo fiscale** dei beni ex art. 110, Tuir (rilevanza ai fini **Ires e Irap**) – Ammortamenti deducibili ex artt. 102 e 103, Tuir
- Gli **aggiornamenti**, se:
 - a) riferiti alla **stima dei costi**, capitalizzati con **contropartita il Fondo** (Par. 19A, OIC 31): **si comprendono nel costo fiscale** dei beni
 - b) riferiti al **Fondo** per il **trascorrere del tempo** e/o variazioni del **tasso di attualizzazione**, se:
 - b.1) computati **a CE (separati dagli ammortamenti)**: sono deducibili nell'esercizio in cui si verifica **certezza e oggettiva determinazione**
 - b.2) **non computati**: il costo dell'attualizzazione è in ogni caso **fiscalmente pari al 5% del totale**, ripartito in **quote costanti** lungo il periodo di ammortamento

La disciplina fiscale – Il DM 27 giugno 2025

Il Decreto di *endorsement* fiscale: art. 6, DM 27/6/2025

- Il costo fiscale rileva anche ai fini del computo **delle spese di manutenzione ordinaria** deducibili ex art. 102, co. 6, Tuir,
- La disciplina fiscale si applica ai soggetti **OIC e IAS Adopter**
- Sono **fatti salvi i comportamenti non coerenti** limitatamente agli oneri rilevati nei periodi antecedenti a quelli relativi all'esercizio di prima adozione
- I componenti economici rilevati **a partire dal periodo di prima applicazione** del nuovo OIC 16, in ogni caso, sono **regolati dall'art. 6 del DM**

OIC – Bozza di risposta a quesiti sul Fondo di smantellamento e ripristino

1. Difficoltà di **stima del Fondo** e attualizzazione: è consentito **usare diverse tecniche** purché approssimino la **passività alla data dell'esborso**
2. Se non si dispone di pareri di consulenti esterni, serie storiche e statistiche che permettono una stima diretta dell'onere, **si può ricorrere a parametri esterni**, ove disponibili, purché siano **limitati alla stima degli oneri di smantellamento e ripristino del sito** e non includano anche i costi di bonifica.
3. Se costi di ripristino di un sito sono imputati ad un **terreno di proprietà non ammortizzato**, questi **sono ammortizzati lungo la loro vita utile**, ossia: il periodo di tempo entro il quale si prevede si dovrà ripristinare il sito.
4. Se in precedenza non era mai stato effettuato alcun accantonamento, si ha un **cambiamento della stima contabile**

3. Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

La questione controversa

- In alcuni casi di **cessione di licenze** può venir meno la **correlazione tra i ricavi e i costi** relativi allo sfruttamento del bene immateriale, quando i **ricavi** da cessione di licenze sono **più rilevanti nei primi anni di vita** utile del bene immateriale, e gli ammortamenti sono invece rilevati in quote costanti
- L'effetto è la rilevazione di **redditi più elevati nei primi anni** di vita utile del bene immateriale e perdite in quelli successivi con **conseguente svalutazione** (OIC 9)



Punto controverso: è possibile rimodulare l'ammortamento del bene materiale stante il **divieto** sia di applicare un criterio di **ammortamento a quote crescenti** e sia di **correlare la quota di ammortamento ai ricavi** prodotti (OIC 24, par. 63)?

Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

La soluzione: emendato il Par. 63, OIC 24

- Il divieto di utilizzare metodi di ammortamento a **quote crescenti** si riferisce al rispetto del **postulato della prudenza**, mentre l'ammortamento a **quote decrescenti non configge** con il principio di prudenza
- Pertanto, solo nel caso di ammortamento a quote decrescenti l'assunzione dei ricavi come riferimento non osta al postulato della prudenza, poiché è criterio di **stima dell'effettivo utilizzo** dell'immobilizzazione immateriale



L'utilizzo dei **ricavi come criterio di stima della quota di ammortamento** delle immobilizzazioni che sono maggiormente sfruttate nella prima parte della loro vita utile è **possibile solo se**:

- a. si utilizza il metodo di **ammortamento a quote decrescenti**; e
- b. I ricavi rappresentano **un'approssimazione dello sfruttamento dell'attività immateriale** stessa e ciò è **dimostrabile**

4. Contabilizzazione dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta

Richiesta di chiarimento all'OIC sulla **contabilizzazione dell'imposta sostitutiva** dovuta per l'**affrancamento delle riserve in sospensione** di imposta



Punto controverso: l'imposta sostitutiva va rilevata a **conto economico** o in **riduzione del patrimonio netto**?



OIC 25 regola già la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva pagata per l'**affrancamento dei maggiori valori** iscritti nell'attivo per effetto della **rivalutazione**, ma non l'imposta pagata per affrancare la riserva di rivalutazione.



Nel caso dell'affrancamento dei **maggiori valori dell'attivo**, l'imposta è portata a **riduzione della riserva di rivalutazione** iscritta nel patrimonio netto (Par. 63)

Contabilizzazione dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta

Emendato **OIC 25** (imposte sul reddito)



- Il **debito per imposta sostitutiva** è iscritto nello stato patrimoniale della società in **contropartita ad una riserva di patrimonio netto**
- Se sono presenti **imposte differite**, queste **vanno riversate**
- Gli **interessi di rateazione** del debito tributario sono imputati **a conto economico** per competenza

5. Aggiornamento Fondi per rischi e spese: effetto dell'attualizzazione

Richiesta di chiarimenti all'OIC su **classificazione** degli **effetti dell'attualizzazione** dei **Fondi di smantellamento e/o ripristino** derivanti dal **trascorrere del tempo** e dalla revisione del **tasso di attualizzazione** (Par. 19°, OIC 31)



Punto controverso: gli **accantonamenti ai Fondi rischi e oneri** sono iscritti a conto economico secondo il **criterio della classificazione per natura** dei costi; ma gli **effetti dell'attualizzazione** dovuti al trascorrere del tempo e dalla revisione del tasso di attualizzazione, vanno rilevati nella **Voce C (finanziaria)** o nella **Voce B (operativa)** del conto economico?



Emendamento OIC 31, Par 19 e 19A: gli effetti di attualizzazione hanno **natura finanziaria**, ma poiché non derivano da un contratto di finanziamento in senso stretto, vanno distinti dagli altri proventi e oneri finanziari, e classificati in una specifica **Voce: C17ter) – effetti di attualizzazione dei fondi oneri**

Classificazione degli accantonamenti ai Fondi per rischi e spese future

ATTENZIONE

OIC 31, Par. 19

Gli **accantonamenti ai fondi rischi e oneri** sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il **criterio della classificazione “per natura”** dei costi

Tutte **le volte in cui non è attuabile** questa **correlazione** tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi, gli accantonamenti per rischi e oneri sono **iscritti alle voci B12 e B13** del conto economico

***Recenti chiarimenti pubblicati
dall'OIC e documenti di dottrina
contabile***

Contabilizzazione dei ricavi relativi alla vendita di «buoni pasto»

Richiesta di chiarimento all'OIC sulla **modalità di contabilizzazione** secondo **OIC 34** dei ricavi derivanti dalla **emissione vendita di «buoni pasto»**



Punto controverso: i ricavi devono essere rilevati **al lordo dei costi sostenuti, oppure al netto** evidenziando la sola commissione?



- A fronte dell'utilizzo da parte del dipendente del buono pasto, l'esercizio commerciale incassa dall'emittente il corrispettivo pari al **valore del buono pasto meno uno sconto** predefinito
- Secondo il **Par. A.5 dell'OIC 34**, l'emittente deve valutare se sta agendo **per conto proprio o per conto di un soggetto terzo**, sulla base degli elementi contrattuali
- Nella fattispecie, l'oggetto della fornitura è il servizio sostitutivo di mensa che sarà fruito dal dipendente presso l'esercizio commerciale

Contabilizzazione dei ricavi relativi alla vendita di «buoni pasto»

L'emittente il buono pasto:

- a) **non è responsabile della somministrazione** del pasto al dipendente
- b) **non ha il rischio magazzino** (il rischio di pasti invenduti è dell'esercente)
- c) **non ha il potere di decidere il prezzo** del pasto che è stabilito dall'esercente



- Alla luce di quanto sopra, l'emittente **agisce per conto di un soggetto terzo**
- In base al **Par. A.7 dell'OIC 34** deve rilevare il **ricavo al netto dei costi** sostenuti verso gli esercizi commerciali per dare evidenza del **valore della commissione** ricevuta

Trattamento contabile dei piani di stock option a dipendenti – Soggetti OIC

Richiesta di chiarimento all'OIC sulla politica contabile da adottare per la **contabilizzazione dei piani di assegnazione di azioni**, o opzioni su azioni, ai propri dipendenti o amministratori



Punto controverso: La contabilizzazione dei piani di stock option / stock grant non è trattata in modo specifico dagli OIC



▪ **OIC 11: applicazione analogica** di altri Principi contabili, oppure elaborazione di una policy contabile conforme a **finalità e postulati** del bilancio

↳ **Riferimento a IFRS 2:** per i piani regolati con strumenti rappresentativi di capitale, rilevazione del **costo a conto economico lungo la durata del piano**, con contropartita una **riserva di patrimonio netto** (che ha natura di riserva di capitale)

Norma di comportamento AIDC n. 234: OIC 34 dal lato del cessionario



Punto controverso: con riferimento all'**OIC 34**, le indicazioni sulla rilevazione dei ricavi lato venditore, concepite per assicurare il rispetto del postulato della rappresentazione sostanziale dei componenti economici, possono avere effetti anche **dal lato del cessionario?**



AIDC – Norma di comportamento n. 234

- In quanto conformi al postulato della **rappresentazione sostanziale dell'operazione**, le regole dell'OIC 34 possono avere riflessi anche in capo all'acquirente di beni e servizi
- L'effetto è l'individuazione e la valorizzazione di **single «unità elementari di contabilizzazione»** (UEC) o di «componenti variabili» del prezzo
- Le modalità e i risultati **possono divergere da quelli del venditore**, in quanto soggetti con prospettive differenti e diversa base informativa

Estensione della «derivazione rafforzata»

Derivazione rafforzata per le microimprese

NOVITA'

➔ E' consentito alle **microimprese** che rinunciano alle semplificazioni del bilancio ex art. 2435-ter, c.c., e lo predispongono in **forma abbreviata** (ex art. 2435-bis, c.c.), o in **forma ordinaria**, di applicare la «**derivazione rafforzata**»

- **In origine**, la derivazione rafforzata era prevista **solo per imprese con bilancio ordinario e abbreviato**, escluse le microimprese.
Poi, è stata estesa alle microimprese che decidevano di redigere il bilancio **in forma ordinaria** (D.L. 73/2022)
- Ora, la derivazione rafforzata è estesa anche alle microimprese che optano per la redazione del bilancio **in forma abbreviata**
- Applicabile a decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024** (2025 per i «solari»)



La correzione degli errori contabili

La nuova disciplina fiscale della correzione degli errori contabili

OIC 29: definizione di «errore contabile» e di errore contabile «rilevante»

- Par. 44 (**Errore**): *«l'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, **al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari** per la sua corretta applicazione **sono disponibili**»* (i.e. errori matematici, errori di interpretazione dei fatti, negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile).
- Par. 46 (**Errore rilevante**): quando *«può individualmente, o insieme ad altri errori, **influenzare le decisioni economiche** che gli utilizzatori assumono in base al bilancio»*; dipende da dimensione e natura dell'errore, e va valutato a seconda delle circostanze.

Quando correggere l'errore

OIC 29

Par. 47: «Una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio **nel momento in cui si individua l'errore** e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento»

IAS 8

Par. 42 «...un'entità deve correggere gli errori materiali dei periodi precedenti **nel primo bilancio destinato alla pubblicazione, successivo alla scoperta...**»

La differenza fra «errore contabile» e «variazione della stima»

STIMA	ERRORE
<p>«Le stime sono i PROCEDIMENTI ED I METODI in base ai quali si perviene alla determinazione di un VALORE RAGIONEVOLMENTE ATTENDIBILE di attività, passività, costi e ricavi; i CAMBIAMENTI DI STIMA rientrano nel NORMALE PROCEDIMENTO di formazione del bilancio e NON COSTITUISCONO CORREZIONI DI ERRORI O CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI.»</p>	<p><i>«IMPROPRIA O MANCATA applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le INFORMAZIONI ED I DATI NECESSARI per la sua corretta applicazione SONO DISPONIBILI. Possono verificarsi errori a causa di errori MATEMATICI, di ERRONEE INTERPRETAZIONI di fatti, di NEGLIGENZA nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.»</i></p>
<p>Occorre individuare se la VARIAZIONE DEL DATO di bilancio è dovuta a NUOVE INFORMAZIONI (variazione di stima) o alla MANCATA CONSIDERAZIONE di informazioni che erano GIÀ DISPONIBILI (errore)</p>	

Trattamento contabile della variazione di stime e della correzione di errori contabili

VARIAZIONE STIME	CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI
<p><i>Sempre A CONTO ECONOMICO nell'anno della variazione</i></p>	<ul style="list-style-type: none">• <u>IRRILEVANTE</u>: a CONTO ECONOMICO dell'esercizio in cui viene scoperto• <u>RILEVANTE</u>: nelle RISERVE di patrimonio (preferibilmente utili e perdite a nuovo) esercizio precedente• Riapprovazione bilancio?

«Rilevanza» dell'errore contabile Vs «significatività» del revisore

Rilevanza dell'errore: suggerimenti operativi

Può essere ragionevole, per decidere se l'errore è rilevante o meno, usare il metro di giudizio del revisore

Cosa fa il
revisore?

Usa la **significatività** anziché la rilevanza, in quanto ha una definizione simile a quella della rilevanza e anch'essa è comprensiva di aspetti quantitativi e qualitativi

Per gli **aspetti qualitativi** si fa riferimento al solo
GIUDIZIO PROFESSIONALE

Per gli **aspetti quantitativi** si fa riferimento all'SA 320 e alle regole del pollice elaborate dalle società di revisione

La determinazione della significatività

GUIDA IFAC - IL METODO del «RULE OF THUMB»

Valore di riferimento	Parametro IFAC		Italia in 1° versione CNDCEC	
	% min	% max	% min	% max
Ricavi	1	3	0,5	1
Risultato operativo	3	7	n/d	n/d
Utile ante imposte	n/d	n/d	5	10
Totale attivo	1	3	0,5	1
Patrimonio netto	3	5	1	5

Modalità di rilevazione degli errori contabili

DIFFERENZA FRA ERRORE RILEVANTE E NON RILEVANTE

Nel 2025 Alfa si rende conto che nel 2024 non ha ammortizzato un bene strumentale per un errore occorso nel sistema gestionale

Descrizione	2024	2025	Correzione errore
Ammortamento errato	0	N/A	--
Ammortamento corretto	(90.000)	(180.000)	(90.000)
Delta	(90.000)	0	(90.000)

Le scritture contabili per la registrazione dell'errore sono le seguenti:

Errore rilevante

| | | Utili portati a nuovo a Fondo ammortamento 90.000

Errore non rilevante

| | | Ammortamento (CE) a Fondo ammortamento 90.000

La disciplina fiscale: la modifica dell'art. 83 del Tuir

Art. 83 – Testo previgente	Art. 83 – Testo post modifica
<p>1.«(..) I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, co, 8, del Dpr 322/1998 e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti»</p>	<p>Il quarto e quinto periodo del co. 1 sono soppressi</p>

Art. 83 – Testo previgente	Art. 83 – Testo post modifica
N/A	<p>1-ter. «Per i soggetti che sottopongono <u>obbligatoriamente</u> il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti, la correzione di <u>errori contabili, diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti</u>, assume rilievo, in deroga a quanto disposto nei commi precedenti, se effettuata <u>entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo</u> 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»</p>

DECORRENZA

Le nuove disposizioni si applicano alle **correzioni di errori contabili rilevate nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025**

Le indicazioni tratte dalla Relazione illustrativa

PERIMETRO OGGETTIVO

- Sono gli **errori contabili definiti** ex **OIC 29** e **IAS 8** (diversi quindi dalla revisione delle stime)
- Sono **esclusi gli errori «rilevanti»** (V. definizione ex OIC 29 e IAS 8)
- Rientrano non solo gli errori di **competenza temporale**, ma anche errori di **qualificazione, classificazione e quantificazione** del costo / ricavo (ad esempio: errori da «*fast closing*»)
- Sono **esclusi** dal regime degli errori contabili i **Transfer pricing adjustment** «fuori competenza»
- Sono **escluse** le correzioni di errori contabili che rientrano nell'ambito di **operazioni simulatorie** o di **frode**

PERIMETRO SOGGETTIVO

- Società con bilancio soggetto a **revisione legale obbligatoria**
- Vi rientrano anche le società diverse da quelle a cui si applica la «derivazione rafforzata», se hanno bilancio soggetto a revisione legale (ad es.: microimprese controllanti di società soggette a revisione legale)

Le indicazioni tratte dalla Relazione illustrativa

RILEVANZA IRAP

- La normativa **si applica anche all'IRAP** ma con **esclusione** della correzione quando - e nei limiti in cui - nel periodo d'imposta in cui i componenti di reddito avrebbero dovuto essere correttamente rilevati **l'imponibile IRAP è di segno opposto** rispetto a quello del periodo d'imposta in cui è rilevata la correzione

PERIMETRO TEMPORALE

Per essere fiscalmente rilevante la **correzione deve essere effettuata:**

- **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 (o sono stati erroneamente rilevati);
- **prima** che l'impresa abbia avuto **formale conoscenza** o risultino avviati "**accessi, ispezioni, verifiche** o *altre attività amministrative di accertamento*"

Le indicazioni tratte dalla Relazione illustrativa

CORREZIONE DEGLI ERRORI AL DI FUORI DEL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA

- Per le correzioni degli errori contabili che **non rientrano nel perimetro** del co. 1-ter (anche per quelle che non sono operate entro i termini temporali) resta ferma la necessità di presentare le relative ordinarie **Dichiarazioni integrative**

CREDITO FISCALE EMERGENTE DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE

- Ammesso **utilizzo immediato in compensazione del credito emergente** dalle **Dichiarazioni integrative a favore** del contribuente originate da errori contabili (in linea con Circ. 31/E del 2013)

Le indicazioni tratte dalla Relazione illustrativa

VALENZA FISCALE DELLA CORREZIONE DELL'ERRORE CONTABILE

- «Si riconosce alla correzione dell'errore la **stessa valenza fiscale che**, sulla base dell'articolo 2434-bis del codice civile, **assume ai fini contabili** e, cioè, quella di **legittimare tanto il bilancio viziato dall'errore quanto quello in cui viene esposta la correzione**. Conseguentemente, si determina, ai fini fiscali, lo **spostamento della competenza temporale** della posta, oggetto di correzione, dall'anno dell'errore all'anno della correzione»

ESEMPI

Rilevazione nell'anno N di un costo di importo superiore all'effettivo

La corretta quantificazione del costo viene rilevata nell'anno N+1 con rilevazione di un componente positivo (sopravvenienza attiva) a conto economico. Viene **fiscalmente riconosciuta la deduzione del costo nell'anno N**

Rilevazione di un debito nell'anno N in luogo di un Fondo spese e rischi

L'impresa rileva nell'anno N **un costo** (contropartita un **Debito**) in luogo di **un accantonamento** (contropartita un **Fondo per oneri futuri**)

Nell'**anno N+1** al momento dell'erogazione delle somme l'impresa **corregge l'errore contabile** dell'anno N: i) Cancellazione del debito (contropartita sopravvenienza attiva); ii) Accantonamento al Fondo per oneri di pari importo (contropartita Fondo per oneri)
La correzione riguarda la **classificazione del Debito / Fondo oneri futuri**

La correzione dell'errore **ha rilevanza fiscale**: la deduzione operata nell'anno N deve ritenersi correttamente effettuata

Rilevazione di un accantonamento a un Fondo oneri nell'anno N in luogo di un costo e Debito

L'impresa rileva nell'anno N **un accantonamento** (contropartita un **Fondo oneri futuri**) in luogo di **un costo** (contropartita un **Debito**)

Nell'**anno N+1** l'impresa **corregge l'errore contabile** dell'anno N: i) Cancellazione del Fondo (contropartita sopravvenienza attiva); ii) Rilevazione del costo di pari importo (contropartita Debito)

La correzione riguarda la **classificazione del Fondo oneri / Debito**.

La correzione dell'errore **ha rilevanza fiscale**: la deduzione del costo operata nell'anno N+1 deve ritenersi correttamente effettuata

Mancato computo quota ammortamento nel primo anno

Anno N: acquisto di un **bene materiale erroneamente classificato nell'attivo circolante**. Nell'anno N non viene calcolato l'ammortamento

Anno N+1: l'impresa **corregge l'errore** e riclassifica il bene tra le Immobilizzazioni materiali.

Anno N+1: l'impresa rileva **due quote di ammortamento**: i) quella di competenza dell'anno N+1 ii) quella per la correzione dell'errore dell'anno N

Nei limiti di cui all'articolo 102, Tuir, del TUIR, la correzione dell'errore ha **rilevanza fiscale** e **entrambe le quote di ammortamento imputate nell'anno N+1 sono deducibili**

Risposta 89/2026: correzione errore «rilevante» post fusione

- Il Caso:

Fusione per incorporazione di Beta in Alfa con effetto 2025

Dopo l'efficacia della fusione emerge un **errore contabile commesso da Beta (incorporata)** nel **2024**: omessa rilevazione di un **costo di competenza**

L'errore è qualificato come **«rilevante»**: Alfa lo corregge con rettifica saldo di apertura del patrimonio netto nel bilancio 2025

- La Risposta:

I. OK correzione dell'errore rilevata dalla **incorporante**

II. L'imputazione a PN assolve al **principio della preventiva imputazione** del costo ex art. 109, co. 4, Tuir

III. L'errore è **«rilevante»** per cui la deduzione fiscale dovrà avvenire mediante **Dichiarazione integrativa a favore del 2024** presentata da Alfa (incorporante) per conto di Beta (incorporata). Nel 2025 sarà utilizzabile l'eccedenza a credito di Ires - Irap



OIC 34 e disciplina fiscale

L'applicazione dell'OIC 34 ha trovato la sua regolamentazione fiscale

Perimetro di applicazione dell'OIC 34

- Disciplina i criteri di **rilevazione, classificazione e valutazione** dei **ricavi**
- Si applica a **tutte le transazioni** che comportano l'iscrizione di **ricavi di vendita** di beni e servizi (Voci A.1 e A.5); sono invece **esclusi**:
 - Lavori in corso su ordinazione (regolati dall'OIC 23)
 - Ricavi da cessioni di azienda
 - Affitti attivi
 - Ristorni
 - Transazioni che non hanno finalità di vendita
- Si applica a **tutti i soggetti** che redigono il bilancio secondo le disposizioni del Codice civile (*OIC Adopter*)
- Per bilanci in **forma abbreviata** e **microimprese** sono previste alcune **semplificazioni**

L'approccio dell'OIC 34 a quattro/cinque «step»

0. **Raggruppamento** dei contratti
1. Determinazione del **prezzo complessivo del contratto**
2. Identificazione dell'**Unità Elementare di Contabilizzazione**
3. **Valorizzazione** dell'Unità Elementare di Contabilizzazione
4. **Rilevazione** dei ricavi

Step 0 - Il raggruppamento dei contratti

Un gruppo di contratti è trattato come **un singolo contratto** quando sono: a) **negoziati simultaneamente** con lo **stesso cliente** e, b) quando **si verifica una delle seguenti condizioni**:

- i. Il gruppo di contratti è stato **negoziato in modo congiunto** con un **unico obiettivo commerciale** ed **esiste apposita documentazione** di ciò

Oppure

- ii. Il **prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti**

Step 1 - La determinazione del prezzo del contratto

«L'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente (...) **tiene conto di tutti i corrispettivi variabili** previsti dal contratto»

Il **prezzo complessivo** del contratto si determina:

- Secondo quanto é **desumibile dalle clausole del contratto**
- Tenendo conto degli **importi dovuti al cliente e assimilabili a sconti**
- Valorizzando i «**corrispettivi variabili**»
- Tenendo conto, se il **termine di pagamento é oltre i 12 mesi** senza interessi (o interessi non di mercato), della **attualizzazione dei flussi finanziari** (a eccezione dei bilanci abbreviati e microimprese)

I «*corrispettivi variabili*» nel prezzo del contratto

Corrispettivi variabili aggiuntivi (Par. 14)

Sono **incentivi** e **premi**, e vanno inclusi nel prezzo **solo quando sono ragionevolmente certi** in base a esperienza storica, elementi contrattuali e dati previsionali

Corrispettivi variabili in diminuzione (Par. 15)

Sono **sconti**, **abbuoni**, **penalità** e **resi** da contabilizzare **a riduzione dei ricavi** sulla base di stime che riflettano la storicità e/o elaborazioni statistiche

Step 2 - Identificazione dell'Unità Elementare di Contabilizzazione

- La **segmentazione** del contratto è necessaria quando da un unico contratto di vendita scaturiscono **più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente** (Par. 16)
- Devono essere **trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni** che attraverso il contratto sono promessi al cliente



In generale, **va distinta** - quando inclusa nello stesso contratto - la **vendita di beni** dalla **prestazione di servizi**

Esempi di segmentazione del contratto in diverse UEC

- Vendita impianto con inclusa assistenza tecnica per X mesi
- Vendita impianto con incluso servizio di installazione e formazione dei dipendenti
- Vendita licenza software con X mesi di assistenza inclusa
- Vendita autoveicolo con X tagliandi inclusi
- Vendita autoveicolo con X mesi di garanzia aggiuntiva
- Operazioni a premio



- A **diverse UEC** corrispondono **diversi momenti di rilevazione del ricavo**
- A un'**unica UEC** corrisponde un **unico momento di rilevazione del ricavo**

Quando invece non si separano le UEC

- Per le società che redigono il bilancio in **forma abbreviata e microimprese** (è una facoltà)
- Quando i singoli beni / servizi sono **integrati e interdipendenti** tra loro: non possono essere utilizzati separatamente dal cliente
- Quando le prestazioni previste nel contratto **non rientrano nelle attività caratteristiche** della società e sono **rese gratuitamente**
- Quando il servizio è riferito alla **garanzia ex lege** del venditore
- Quando le prestazioni **si esauriscono nello stesso esercizio**
- Quando gli effetti sono «**irrilevanti**»

Step 3 - L'allocazione del prezzo fra le diverse UEC (se ve ne sono)

- *«Il prezzo complessivo (...) è allocato a ciascuna UEC sulla base del **rapporto tra il prezzo di vendita della singola UEC e la somma dei prezzi di vendita di tutte le UEC** incluse nel contratto. I prezzi di vendita sono da considerarsi al netto degli sconti normalmente praticati» (Par. 20)*
- Il **prezzo di vendita delle singole UEC** è quello **previsto contrattualmente** a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati. In assenza, si utilizzano metodi empirici (Par. 21)

Step 4 - La rilevazione del Ricavo

- Dopo aver determinato il valore delle singole UEC occorre stabilire il **momento in cui rilevare il ricavo** in bilancio sulla base del **principio di competenza economica**
- La disciplina distingue:
 - i. La rilevazione del ricavo per la **vendita di beni**
 - ii. La rilevazione del ricavo per la **prestazione di servizi**
- L'OIC 34 **non ha modificato in modo sostanziale** quanto prescritto dall'OIC 15, ma ha fornito ulteriori **specificazioni**

La disciplina fiscale – Il DM 27 giugno 2025 – Principi generali

- I fenomeni di **qualificazione, classificazione e imputazione temporale** sono riconosciuti come immanenti nel sistema e hanno piena rilevanza fiscale
- Hanno piena rilevanza fiscale:
 - i. L'identificazione dell'**unità elementare di contabilizzazione**
 - ii. Il **raggruppamento dei contratti**
 - iii. L'**attualizzazione** dei flussi finanziari futuri
 - iv. L'individuazione del momento di **rilevazione dei ricavi**
- Sono stati invece regolamentati dal DM i fenomeni di **qualificazione/classificazione incerta** o di **mera valutazione**

La disciplina fiscale – Il DM 27 giugno 2025

I costi per l'ottenimento del contratto di vendita – Par. A.13, OIC 34

Sono iscritti nelle **immobilizzazioni immateriali solo se:**

- sostenuti **specificatamente per un contratto** di vendita;
- l'ottenimento del contratto è **ragionevolmente certo**; e
- tali costi **sono recuperabili** tramite il contratto di vendita.

Sono rilevati **a conto economico se:**

- i. si tratta di costi ricorrenti o di importo irrilevante
- ii. sono recuperati tramite il contratto di vendita nello stesso esercizio in cui sono sostenuti
- iii. sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto



Quando iscritti nelle immobilizzazioni immateriali, ai sensi del Par. A.13 dell'OIC 34 **sono deducibili ai sensi dell'articolo 108, co. 1, Tuir**

Le spese relative a più esercizi sono **deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.**

La disciplina fiscale – Il DM 27 giugno 2025

I corrispettivi variabili – Art. 3

- Le variazioni del corrispettivo ex Par. 15, OIC 34, derivanti da **penali legali e contrattuali**, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa **certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo** l'ammontare delle penali stesse
- Le **perdite attese da contratti onerosi** ex Par. 14, OIC 34, sono **fondi del passivo**
- Si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di **previa imputazione** a conto economico richiesti dall'articolo 109, comma 4, del TUIR



In **deroga al principio di derivazione rafforzata**, le **penali** hanno una **classificazione fiscale di “accantonamento”**, pertanto, ai fini IRES e IRAP:

- i. Variazione in aumento nell'anno della rilevazione
- ii. Variazione in diminuzione quando la penale certa nell'esistenza e determinabile in modo obiettivo

La disciplina fiscale – Il DM 27 giugno 2025

Le vendite con diritto di reso – Art. 4

Vendita con diritto di reso **con valutazione puntuale del reso**: si applica la **derivazione rafforzata**

➔ se non considerato effettuata la cessione dei beni con reso, si continua a considerare il bene **incluso nel valore del “magazzino”** anche ai fini fiscali

Vendita con diritto di reso **con valutazione per massa**: la rettifica del ricavo è **fiscalmente irrilevante** in quanto qualificabile come **accantonamento non deducibile** (ex art. 9, DM 8/6/2011)



Un focus: la contabilizzazione del conferimento di azienda

*Quali sono i modelli contabili
applicabili dal conferitario*

I diversi modelli contabili applicabili dal conferitario

1. Modello “a saldi aperti in continuità di valori”:

- L'aumento del Patrimonio della conferitaria **non riflette i valori correnti**
- **Non emergono i plusvalori latenti** dell'azienda conferita
- **Prosecuzione lineare del piano di ammortamento** dei beni conferiti (assunzione contabile di costo storico e fondo ammortamento)
- Nessuna rilevanza contabile dei dati peritali

Fiscalmente:

- **Non emergono nuovi disallineamenti** civilistici-fiscali
- Si preclude la possibilità di **affrancamento dei plusvalori**

2. Modello “a saldi chiusi in continuità di valori”:

- L'aumento del Patrimonio della conferitaria **non riflette i valori correnti**
- **Non emergono i plusvalori latenti** dell'azienda conferita
- Impatto sul calcolo delle **quote di ammortamento** dei beni (assunzione del valore netto contabile come nuovo costo storico)
- Nessuna rilevanza contabile dei dati peritali

Fiscalmente:

- Si possono generare **disallineamenti civilistici-fiscali** negli ammortamenti
- Si preclude la possibilità di **affrancamento dei plusvalori**

3. Modello “a saldi chiusi a valori di perizia”:

- L'aumento del Patrimonio della conferitaria **riflette i valori correnti**
- **Emergono i plusvalori latenti** dell'azienda conferita
- Impatto sul **piano di ammortamento** dei beni (a parità di coefficiente, si ha un prolungamento)
- Rilevanza contabile dei **dati peritali**

Fiscalmente:

- **Emergono disallineamenti** civilistici-fiscali sui beni
- Si creano i presupposti per la possibilità di **affrancamento dei plusvalori**

4. Modello “a saldi aperti a valori di perizia”:

- L'aumento del Patrimonio della conferitaria **riflette i valori correnti**
- **Emergono i plusvalori latenti** dell'azienda conferita
- Il plusvalore dei beni ammortizzabili viene imputato al costo, conservando inalterato il fondo ammortamento: **impatto sul piano di ammortamento**
- Rilevanza contabile dei **dati peritali**

Fiscalmente:

- **Emergono nuovi disallineamenti** civilistici-fiscali sui beni
- Si creano i presupposti per la possibilità di **affrancamento dei plusvalori**

5. Modello “a saldi aperti a valori di perizia e rivalutazione di costo e fondo”:

- L'aumento del Patrimonio della conferitaria **riflette i valori correnti**
- **Emergono i plusvalori latenti** dell'azienda conferita
- Per i beni ammortizzabili si rivaluta costo e fondo ammortamento (se possibile): **non si modifica il piano di ammortamento**
- Rilevanza contabile dei **dati peritali**

Fiscalmente:

- Emergono **nuovi disallineamenti** civilistici-fiscali
- Si creano i presupposti per la possibilità di **affrancamento dei plusvalori**

Ammortamento fiscale dei beni strumentali: la Norma di comportamento AIDC n. 178

- ❑ La conferitaria può computare gli **ammortamenti fiscali** assumendo come **riferimento il costo storico (fiscalmente rilevante)** che i beni avevano **presso la conferente**
- ❑ Se, a causa della **tecnica contabile e/o valutativa**, gli ammortamenti imputati al CE sono inferiori rispetto a quelli che si determinano applicando i coefficienti ex DM 31/12/1988 al costo storico (fiscalmente rilevante) originario, la differenza può essere **comunque dedotta mediante variazione in diminuzione** ex art. 109, co. 4, lett. b), Tuir
- ❑ Se, invece, il minore ammortamento imputato al CE non è dovuto alla tecnica contabile e/o valutativa adottata dal conferitario, bensì ad una **revisione del piano di ammortamento** che ne determina un allungamento, la **deduzione fiscale** è ammessa **nei limiti di quanto iscritto al CE** in ogni esercizio

L'iscrizione dell'azienda conferita nelle scritture del conferitario: a quale valore?

Sono **possibili tre criteri**:

- I. Riferimento al **valore negoziato dalle parti e riportato nell'atto** costitutivo o nella delibera di aumento del capitale sociale
- II. Riferimento al **valore della perizia di stima**
- III. Riferimento al **valore contabile** a cui l'azienda è iscritta nella società conferente (criterio della continuità contabile)

ESEMPIO

	Valore contabile	Valore di perizia	Valore negoziato
Valore azienda conferita	800.000	1.610.000	1.200.000

- Il **Valore contabile** corrisponde al valore di iscrizione dell'azienda nella contabilità della conferente alla data del conferimento
- Il **Valore di perizia** corrisponde al valore attestato dal perito nella relazione di stima
- Il **Valore negoziato** corrisponde a quanto concordato dai soci al servizio dell'assegnazione delle partecipazioni al conferente (concambio)

1. Il criterio del “valore negoziato dalle parti”

Assonime (Caso 4/2014) ritiene preferibile questo criterio rispetto agli altri.

- Determinato il capitale sociale, la differenza rispetto al “Valore negoziato” é imputata a Sovrapprezzo
- La scrittura contabile sarebbe impostata come segue:

Diversi	a	Diversi		
Attività azienda conferita			1.200.000	
	a	Capitale sociale		XXXXX
	a	Sovrapprezzo		YYYYY

2. Il criterio del “valore di perizia”

- L'azienda conferita viene iscritta rilevando i valori esposti dal perito nella relazione di stima: essendo fisso l'aumento del CS, il maggiore importo viene imputato al Sovrapprezzo
- La scrittura contabile sarebbe impostata come segue:

Diversi	a	Diversi		
Attività azienda conferita			1.610.000	
	a	Capitale sociale		XXXX
	a	Sovrapprezzo		YYYY

3. Il criterio del “valore contabile”

- E' il criterio della continuità dei valori contabili, adatto al caso del cd. **conferimento-trasformazione** e aderente alla neutralità fiscale ex art. 176, Tuir
- La scrittura contabile sarebbe impostata come segue:

Diversi	a	Diversi		
Attività azienda conferita			800.000	
	a	Capitale sociale		XXXX
	a	Sovrapprezzo		YYYY

In conclusione...

Il criterio del “valore negoziato” è preferibile in quanto:

- *Gli elementi attivi e passivi iscritti dalla conferitaria potrebbero non coincidere con quelli presenti nelle scritture del conferente (ad es.: spese pluriennali non riportate), o potrebbero essere iscritte ex novo alcune poste non presenti nelle scritture del conferente (ad es.: brevetti autoprodotti)*
- Il criterio della continuità di valori è contrario al **“principio del costo storico”**
- Consente di evitare un **improprio effetto di rivalutazione** dei beni conferiti che si avrebbe applicando il criterio della perizia di stima

GRAZIE PER AVER PARTECIPATO AL WEBINAR

Le **slide** sono liberamente **scaricabili** accedendo al sito della nostra associazione www.adcrimini.it (sezione "convegni" - sottosezione "webinar XXXXXX2")

Eventuali **quesiti scritti** da rivolgere al relatore Fabio Landuzzi potranno essere inviati all'indirizzo e-mail: info@adcrimini.it

