

**ALBERTI - UBINI - CASTAGNETTI - MAGGI***Dottori Commercialisti Associati***ASSOCIATI:****GIOVANNI ALBERTI**

Professore Ordinario di Economia  
Aziendale in quiescenza  
dottore commercialista - revisore legale

**CLAUDIO UBINI**

dottore commercialista - revisore legale

**ALBERTO CASTAGNETTI**

dottore commercialista - revisore legale

**RITA MAGGI**

dottore commercialista - revisore legale

**PIAZZA CITTADELLA 6****37122 VERONA****TELEFONO: 045/597825-8000933****TELEFAX: 045/8010330****E-MAIL: [info@albertiassociati.com](mailto:info@albertiassociati.com)****PEC: [studioalbertiassociati@legalmail.it](mailto:studioalbertiassociati@legalmail.it)****[www.albertiassociati.com](http://www.albertiassociati.com)****COLLABORATORI:****LAURA CORDIOLI**

dottore commercialista - revisore legale

**MARIA TERESA COLOMBARI**

dottore commercialista - revisione legale

**MAURO MINGHINI**

dottore commercialista - revisore legale

**ANDREA FERLITO**

dottore commercialista - revisore legale

**SARA ZORZO**

dottore in economia

**MARIA VITTORIA MARCONI**

dottore in economia

Verona, 28 gennaio 2026

Spettabili

CLIENTI DELLO STUDIO

LORO INDIRIZZI

**NOTA INFORMATIVA N. 09/2026****D.Lgs. n. n. 192/2025 – Disposizioni correttive e integrative della riforma fiscale**

Con il D.lgs. n. 192/2025 sono state apportate numerose modifiche ed integrazioni alle disposizioni e ai decreti legislativi emanati in attuazione della riforma fiscale di cui alla legge delega n. 111/2023. Il D.Lgs. 192/2025 è entrato in vigore il 20.12.2025, giorno successivo alla sua pubblicazione, ma per diverse disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito vengono analizzate le principali novità.

**SOMMARIO**

<b>1.</b>	<b>Novità in materia di irpef</b> .....	<b>2</b>
1.1	Trattamento fiscale dei familiari a carico - estensione della “clausola di salvaguardia” ai familiari diversi dai figli .....	2
1.2	Esenzione fiscale per le quote di retribuzione derivanti da rinuncia all'accredito contributivo pensionistico .....	2
<b>2.</b>	<b>Novità in materia di redditi d'impresa</b> .....	<b>2</b>
2.1	Correzione di errori contabili .....	2
2.2	Principio di derivazione rafforzata - ambito di applicazione - micro imprese .....	3
2.3	Riallineamento dei valori contabili e fiscali - operazioni straordinarie .....	3
2.4	Conferimento di partecipazioni in realizzo controllato .....	4
2.5	Scissioni mediante scorporo e neutralità fiscale .....	4
<b>3.</b>	<b>Novità in materia di fiscalità internazionale sospensione delle convenzioni con russia e bielorussia</b> <b>4</b>	
<b>4.</b>	<b>Novità in materia di accertamento</b> .....	<b>5</b>
4.1	Coordinamento delle disposizioni riguardanti gli interPELLI probatori .....	5

4.2	<i>Adempimento collaborativo</i> .....	5
4.3	<i>Contraddiritorio</i> .....	5
4.4	<i>Autotutela obbligatoria</i> .....	6
4.5	<i>Consultazione semplificata</i> .....	6
4.6	<i>Contributo per la presentazione delle istanze di interpello</i> .....	6
5.	<i>Novità in materia di dogane - esclusione della confisca in caso di pagamento dei diritti doganali</i> ...	6

## 1. NOVITÀ IN MATERIA DI IRPEF

### 1.1 *Trattamento fiscale dei familiari a carico - Estensione della “clausola di salvaguardia” ai familiari diversi dai figli*

Viene sostituito il co. 4-ter dell’art. 12 del TUIR, relativo al trattamento fiscale dei familiari a carico, al fine di estendere la c.d. “clausola di salvaguardia” ai familiari a carico diversi dai figli, a seguito dell’intervento della legge di bilancio 2025 che ha ridotto l’ambito applicativo delle relative detrazioni d’imposta.

Le disposizioni si applicano a partire dal periodo d’imposta 2025.

### 1.2 *Esenzione fiscale per le quote di retribuzione derivanti da rinuncia all’accredito contributivo pensionistico*

Il regime fiscale agevolato per le quote di retribuzione derivanti dalla facoltà di rinuncia all’accredito contributivo viene esteso anche alle forme “esclusive” dell’Assicurazione Generale Obbligatoria. Pertanto, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le quote di retribuzione derivanti dall’esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all’accredito contributivo presso l’Assicurazione Generale Obbligatoria per l’invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive o esclusive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa.

La disposizione si applica per la determinazione dei redditi di lavoro dipendente percepiti a partire dal periodo d’imposta 2025.

## 2. NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D’IMPRESA

### 2.1 *Correzione di errori contabili*

Viene modificata in modo rilevante la disciplina che riconosce, a determinate condizioni, la rilevanza fiscale dei componenti di reddito rilevati in bilancio per effetto della correzione degli errori contabili, senza che sia, invece, necessaria la presentazione di dichiarazioni integrative. La rilevanza fiscale delle poste correttive:

- viene prevista per i soggetti che sottopongono obbligatoriamente il proprio bilancio d’esercizio a revisione legale dei conti;
- non risulta circoscritta ai soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata.

Viene prevista la rilevanza fiscale delle poste correttive soltanto per gli errori contabili non rilevanti, mentre, per gli errori rilevanti (come definiti dai principi contabili adottati), resta

ferma la necessità di presentare, sussistendone i requisiti e nei termini disciplinati, le relative dichiarazioni integrative.

La nuova disciplina non riguarda soltanto gli errori di imputazione, ma anche quelli di qualificazione/classificazione e di quantificazione.

Per assumere rilevanza fiscale viene stabilito che 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 sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo;
- 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.

Mentre la procedura di correzione degli errori contabili basata sulla presentazione di dichiarazioni integrative determina l'applicazione, in base alle circostanze del caso, delle relative sanzioni, il riconoscimento fiscale della correzione dell'errore contabile non determina effetti sanzionatori.

La nuova disciplina della correzione degli errori contabili si applica anche ai fini IRAP, ma, con riferimento a tale ambito impositivo, viene stabilito che la rilevanza fiscale delle poste correttive opera soltanto se: **sia il valore della produzione netta relativo al periodo d'imposta in cui è effettuata la correzione, sia quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali avrebbero dovuto essere correttamente rilevati, non è negativo.**

Le nuove disposizioni trovano applicazione alle correzioni di errori contabili rilevate nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1.1.2025.

## **2.2 *Principio di derivazione rafforzata - Ambito di applicazione - Micro imprese***

Viene stabilito che il principio di derivazione rafforzata (che implica la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio) si applica, oltre che alle micro imprese che scelgono di redigere il bilancio in forma ordinaria, anche a quelle che scelgono di redigere il bilancio in forma abbreviata.

La modifica trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta 2025.

## **2.3 *Riallineamento dei valori contabili e fiscali - Operazioni straordinarie***

A partire dal periodo d'imposta 2025 viene stabilito che il regime di riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali che emergono in sede di cambiamento dei principi contabili si applica, oltre che alle operazioni straordinarie fiscalmente neutrali (fusione, scissione, conferimento d'azienda) effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti, anche alle operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate “tra i soggetti che adottano i medesimi principi contabili”.

Si includono, quindi, nell'ambito di applicazione del riallineamento anche le fattispecie in cui, a seguito di un'operazione di riorganizzazione, si realizza, seppur mantenendo il medesimo set di regole contabili, una modifica ai criteri di qualificazione, classificazione e

imputazione temporale adottati in bilancio, prima del momento di efficacia dell'operazione stessa.

#### **2.4 Conferimento di partecipazioni in realizzo controllato**

Viene introdotta una norma di interpretazione autentica del co. 2-ter dell'art. 177 del TUIR in materia di conferimento di partecipazioni "qualificate" detenute in società "holding" che beneficiano del regime del realizzo controllato. L'art. 177 co. 2-bis del TUIR consente l'applicazione del regime di realizzo controllato di cui all'art. 177 co. 2 del TUIR anche quando la società conferitaria non acquisisce, integra o incrementa il controllo di diritto ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. della società scambiata, a condizione che:

- il conferimento abbia ad oggetto partecipazioni "qualificate";
- la conferitaria sia una società "unipersonale" o "familiare".

Secondo l'articolo menzionato, una volta individuate le partecipazioni rilevanti detenute direttamente o indirettamente dalla società holding, ai fini dell'applicazione del regime di realizzo controllato, le percentuali indicate dall'art. 177 co. 2-bis del TUIR devono sussistere per le partecipazioni il cui valore contabile complessivo è superiore alla metà del valore contabile totale delle partecipazioni rilevanti, tenendo conto che ai fini della determinazione delle percentuali rappresentate dalle partecipazioni e della quantificazione del loro valore contabile, si tiene conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

Il DLgs. 192/2025 prevede che il richiamo al valore contabile della partecipazione deve essere interpretato come il valore del patrimonio netto contabile.

#### **2.5 Scissioni mediante scorporo e neutralità fiscale**

Vengono introdotte alcune previsioni in materia di scissioni mediante scorporo di cui all'art. 2506.1 c.c., con riferimento:

- all'applicazione della neutralità fiscale anche per le società preeistenti;
- alle operazioni aventi ad oggetto le stabili organizzazioni (o parti di esse) di società non residenti.

Le suddette disposizioni si applicano alle scissioni effettuate dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024 (periodo d'imposta 2024 per i soggetti "solari") e hanno effetto anche per i periodi d'imposta precedenti laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente a esse.

### **3. NOVITÀ IN MATERIA DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE SOSPENSIONE DELLE CONVENZIONI CON RUSSIA E BIELORUSSIA**

Viene disposto che, se una giurisdizione estera sospende unilateralmente l'applicazione di una o più disposizioni di una Convenzione contro le doppie imposizioni vigente con l'Italia, l'applicazione delle medesime disposizioni nell'ordinamento italiano è sospesa, a titolo di contromisura, con pari decorrenza.

Nel periodo di sospensione, e comunque non oltre il periodo d’imposta 2028, la doppia imposizione è eliminata mediante il credito per le imposte assolte all’estero ai sensi dell’art. 165 del TUIR.

Rimangono applicabili, sino al termine della sospensione della Convenzione ad opera della controparte, le ritenute alla fonte previste dall’ordinamento italiano sui redditi corrisposti a soggetti residenti nella giurisdizione estera con la quale la Convenzione contro le doppie imposizioni è sospesa.

Non si fa luogo all’applicazione di sanzioni e interessi.

La questione investe in modo diretto i rapporti con la Federazione russa e la Bielorussia, le quali hanno sospeso unilateralmente le rispettive Convenzioni siglate con l’Italia.

In applicazione della nuova norma, i flussi di reddito in uscita dall’Italia sono assoggettati a ritenuta con le aliquote piene, e non con quelle convenzionali.

La nuova norma è efficace dal momento in cui la sospensione è stata operata dalla controparte estera (a partire dal decreto dell’8.8.2023, nel caso della Russia), pertanto:

- al fine di recuperare le imposte versate in eccesso sui redditi di fonte estera dovrebbe essere possibile, per i residenti in Italia, presentare dichiarazioni integrative con riferimento ai periodi d’imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione della dichiarazione “ordinaria”;
- in modo speculare, i soggetti residenti che hanno corrisposto redditi di fonte italiana applicando l’aliquota convenzionale sono tenuti al versamento della differenza (come sopra specificato, senza sanzioni e interessi).

## 4. NOVITÀ IN MATERIA DI ACCERTAMENTO

### 4.1 *Coordinamento delle disposizioni riguardanti gli interpelli probatori*

Viene riordinata la disciplina dell’interpello probatorio di cui all’art. 11 co. 1 lett. e) della L. 212/2000.

### 4.2 *Adempimento collaborativo*

I contribuenti che hanno presentato domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo nei periodi d’imposta 2024 e 2025 sono ammessi al regime anche in assenza della certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all’art. 4 co. 1-bis del DLgs. 128/2015.

La certificazione deve essere prodotta entro il termine del 30.9.2026.

La mancata presentazione della certificazione entro tale termine costituisce causa di esclusione dal regime di adempimento collaborativo per inosservanza degli impegni assunti.

### 4.3 *Contraddittorio*

Ai fini del contraddittorio preventivo di cui all’art. 6-bis della L. 212/2000, viene chiarito che il termine di 60 giorni, decorrenti dalla notifica dello schema di atto, è unico e complessivo, ovvero esso vale sia per presentare le eventuali controdeduzioni sia per la richiesta di accesso agli atti presenti nel fascicolo amministrativo.

#### **4.4 Autotutela obbligatoria**

Viene ampliata agli atti sanzionatori, oltre che agli atti impositivi, la possibilità di autotutela obbligatoria ai sensi dell'art. 10-quater della L. 212/2000.

#### **4.5 Consultazione semplificata**

Viene modificata la disciplina della consultazione semplificata di cui all'art. 10-nonies della L. 212/2000, che prevede l'accesso ad un'apposita banca dati della documentazione della prassi fiscale (es. circolari, risoluzioni, risposte a interpello) da parte delle persone fisiche e delle società di persone in contabilità semplificata.

#### **4.6 Contributo per la presentazione delle istanze di interpello**

Viene modificato il co. 3 dell'art. 11 della L. 212/2000, relativo l'obbligo di versamento di un contributo per la presentazione delle istanze di interpello.

In particolare, viene stabilito che:

- l'obbligo di versamento del contributo sussiste solo "in relazione a fattispecie particolarmente complesse";
- la misura del contributo è parametrata "in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della tipologia d'interpello presentata";
- la misura del contributo e le relative modalità di corresponsione saranno individuate con un regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

### **5. NOVITÀ IN MATERIA DI DOGANE - ESCLUSIONE DELLA CONFISCA IN CASO DI PAGAMENTO DEI DIRITTI DOGANALI**

Con riferimento alle sanzioni amministrative per i dazi e gli altri diritti di confine, viene previsto che, fatti salvi i casi di confisca disposti dall'Autorità giudiziaria (e i beni per i quali è vietata la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione), se sono pagati i diritti di confine dovuti, oltre agli interessi, alle sanzioni e alle spese di gestione, le merci destinate alla confisca in via amministrativa sono restituite al trasgressore.

Inoltre, l'estinzione del reato impedisce la confisca della merce, fatti salvi i casi in cui siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione delle merci oggetto dell'illecito.

La disposizione in esame si applica non solo con riferimento alle violazioni commesse successivamente al 20.12.2025, ma anche per quelle commesse in vigore del DLgs. 141/2024, purché i relativi procedimenti amministrativi non risultino definitivamente conclusi a tale data.

\*\*\*

Restiamo a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, nel mentre ci è gradita l'occasione per porgere i migliori saluti.

*Studio*

*Alberti Ubini Castagnetti Maggi*

*foglio n. 6*