

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Andrea Tonin

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Premessa: definizione di «errore contabile»

L'errore è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio.

Secondo l'OIC 29: Un errore consiste nell'impropria o nella mancata applicazione di un principio contabile, nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione. Possono verificarsi errori a causa di:

- errori matematici;
- erronee interpretazioni di fatti;
- negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Lo **IAS 8** fornisce una definizione sostanzialmente analoga.

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Premessa: Sono esempi di errori contabili secondo l'OIC 29

ERRORI DI CLASSIFICAZIONE

- Rilevare un **costo certo al posto di un accantonamento** a fondo rischi e oneri

ERRORI DI QUANTIFICAZIONE

- Sottostimare o sovrastimare costi relativi a **fatture da ricevere**

ERRORI DI IMPUTAZIONE TEMPORALE

- Omettere la rilevazione di una **quota di ammortamento** di competenza di un cespite

ERRORI MATEMATICI

- Sbagliare il conteggio dei mesi per il calcolo di un **risconto** attivo o passivo

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Premessa: NON sono errori contabili

CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

Derivano da **nuove informazioni** o sviluppi che non erano disponibili in precedenza

CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

Quando si decide (o si è obbligati) ad adottare un criterio di valutazione diverso per rappresentare i fatti aziendali



NB Non sono errori contabili gli **errori nell'applicazione di norme fiscali**

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Premessa: La correzione contabile dell'errore dipende dalla rilevanza

ERRORE RILEVANTE (*)

La correzione passa per lo **SP**, tramite la contabilizzazione nel saldo di apertura del PN dell'esercizio in cui si individua l'errore (tipicamente tramite la posta «Utili portati a nuovo»).

Sono previsti ulteriori adempimenti informativi in Nota Integrativa.

ERRORE NON RILEVANTE

La correzione deve essere imputata direttamente a **CE** dell'esercizio nel quale viene individuato; non sono previsti particolari obblighi di informativa.

() Un errore è rilevante se può, individualmente o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.*

La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze (OIC 29, par. 46)

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

La previgente disciplina (art. 8, co. 1 DL 73/2022 e art. 1, co. 273 L. 197/2022)

Per le correzioni contabili di errori effettuate nei bilanci 2022, 2023 e 2024 la precedente **normativa di semplificazione** prevedeva la rilevanza fiscale della correzione degli errori nell'esercizio in cui venivano contabilizzati (in conformità ai principi contabili), **senza passare per la presentazione delle dichiarazioni integrate**.

Ma solo per le imprese che:

- I. determinano la base imponibile IRES applicando il **criterio di «derivazione rafforzata»** di cui al comma 1, art. 83 TUIR;
- II. Sottopongono il proprio bilancio di esercizio alla **revisione legale** (anche in via facoltativa).

Per i componenti negativi (**costi**) la semplificazione era ammessa solo se **l'anno dell'errore era ancora accertabile** (c.d. «annualità aperta»).

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

La nuova disciplina ai fini IRES (art. 83, co. 1-ter TUIR, così come introdotto dall'art. 4 del D.Lgs. 192/2025 c.d. «Decreto integrativo e correttivo in materia di IRPEF e IRES»)

AMBITO SOGGETTIVO

La norma opera soltanto per i soggetti **sottoposti obbligatoriamente a revisione legale** dei conti (società che superano i limiti dell'art. 2477 c.c., controllante di una società obbligata alla revisione legale dei conti, società tenuta alla redazione del bilancio consolidato).

→ Sono quindi escluse le società con revisione solo volontaria.

Risposta n. 73/2024: L'obbligo della revisione è riferito al bilancio contenente la posta patrimoniale o economica di correzione contabile e non anche al bilancio dell'esercizio viziato dall'errore.

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

La nuova disciplina ai fini IRES (art. 83, co. 1-ter TUIR, così come introdotto dall'art. 4 del D.Lgs. 192/2025 c.d. «Decreto integrativo e correttivo in materia di IRPEF e IRES»)

AMBITO OGGETTIVO

La semplificazione è ora **limitata esclusivamente agli errori contabili «non rilevanti».**

→ *Per gli errori qualificati in bilancio come rilevanti, torna l'obbligo di presentare la dichiarazione integrativa per l'anno di competenza originario.*

È stato chiarito nella Relazione illustrativa che rientrano nella disciplina la **generalità degli errori contabili** (qualificazione, classificazione, imputazione temporale e **quantificazione**, inclusi gli errori da *fast closing*), a patto che non costituiscano il tassello di operazioni più complesse di natura simulatoria o fraudolenta

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

La nuova disciplina ai fini IRES (art. 83 co. 1-ter TUIR, così come mod. art. 4 del D.Lgs. 192/2025 c.d. «Decreto integrativo e correttivo in materia di IRPEF e IRES»)

AMBITO TEMPORALE

Viene introdotto un doppio vincolo temporale molto stringente:

- 1) La correzione deve avvenire al più tardi «*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*»
- 2) La rilevanza fiscale è ammessa solo se la correzione avviene **prima dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche fiscali o altre attività amministrative di accertamento** di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

La nuova disciplina ai fini IRAP (art. 5, co. 5-bis, D.lgs. 446/1997, così come introdotto dall'art. 4 del D.Lgs. 192/2025 c.d. «Decreto integrativo e correttivo in materia di IRPEF e IRES»)

La correzione assume rilievo ai fini IRAP solo se il **valore della produzione netta
NON E' NEGATIVO**

sia nell'anno in cui è stato commesso l'errore,
sia nell'anno in cui viene effettuata la correzione.

→ *In caso contrario la società non può usare la procedura semplificata, ma deve presentare una **dichiarazione integrativa del modello IRAP** per correggere l'errore nell'annualità di competenza*

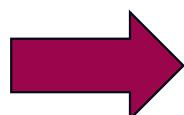
Tabella di sintesi: nuova disciplina ai fini IRES della correzione degli errori

TIPOLOGIA SOGGETTO	RILEVANZA ERRORE	Periodo d'imposta in cui viene corretto l'errore	Periodo d'imposta che sarebbe stato di competenza
Soggetto obbligato alla revisione legale dei conti	Correzione di un errore <u>non</u> rilevante	SE viene rilevato entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo: nessuna variazione	NO dichiarazione integrativa
		In caso contrario: variazione in aumento/diminuzione	Variazione in aumento/diminuzione in dichiarazione integrativa
	Correzione di un errore rilevante	Nessuna variazione	Variazione in aumento/diminuzione in dichiarazione integrativa
Soggetto non obbligato alla revisione legale dei conti	Correzione di un errore <u>non</u> rilevante	Variazione in aumento/diminuzione	Variazione in aumento/diminuzione in dichiarazione integrativa
	Correzione di un errore rilevante	Nessuna variazione	Variazione in aumento/diminuzione in dichiarazione integrativa

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Decorrenza della nuova disciplina

La nuova disciplina si applica a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (D.Lgs. 192/2025 in vigore dal 20.12.2025)



Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si applica agli errori corretti nei **bilanci relativi ad esercizi aventi data d'inizio dal 01.01.2025** (bilancio 2025 e successivi)

NB

la disciplina della rilevanza fiscale degli errori contabili non è una facoltà o un regime opzionale, ma costituisce un obbligo di legge per i soggetti che soddisfano i requisiti previsti (così interpello n. 73/2024)

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Esempio (1/5)

Nell'esercizio **2024**, a causa di una svista amministrativa (negligenza nella raccolta dati), la società Beta S.r.l. omette di contabilizzare una fattura passiva di **5.000 euro** per servizi di consulenza già ricevuti ed ultimati in quell'anno.

L'errore viene scoperto, in seguito a sollecito di pagamento da parte del fornitore, a **febbraio 2026**, durante la fase di chiusura dei conti dell'esercizio **2025**.

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Esempio (2/5)

Step 1: Qualificazione della rilevanza dell'errore (Requisito Oggettivo)

Necessario valutare se l'errore di 5.000 euro sia in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.

➤ Contabilizzazione: la società sceglie di imputare direttamente al CE dell'esercizio 2025 il costo quale «**sopravvenienza passiva**».

Step 2: Verifica della revisione legale (Requisito Soggettivo)

La Società Beta S.r.l. deve verificare il possesso del requisito della revisione dei conti nel bilancio in cui l'errore viene corretto (2025).

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Esempio (3/5)

Step 3: Rispetto del limite temporale (Requisito Temporale 1)

Poiché l'errore è del 2024, deve essere recepito nel bilancio del **2025**.

La norma concede tempo fino alla **data di approvazione** di tale bilancio (aprile/giugno 2026) per inserire materialmente la posta correttiva nelle scritture del 2025.

Step 4: Assenza di attività di controllo (Requisito Temporale 2)

La Società Beta S.r.l. deve assicurarsi che non sia stata avviata una verifica fiscale sul periodo d'imposta 2024.

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Esempio (4/5)

Step 5: Verifica della condizione specifica IRAP

Il **valore della produzione netta** non deve essere negativo sia nel 2024 (anno dell'errore) sia nel 2025 (anno della correzione).

Trattamento fiscale della correzione degli errori contabili

Esempio (5/5)

Conseguenze

Se tutti i requisiti sopra descritti sono soddisfatti, la Società Beta S.r.l.:

- 1. Deduca il costo (sopravvenienza passiva) di 5.000 euro direttamente nella dichiarazione dei redditi (Modello Redditi 2026) e nella dichiarazione IRAP 2026 relative all'esercizio 2025;**
- 2. Non presenta la dichiarazione integrativa per l'anno 2024;**
- 3. Non paga sanzioni**, poiché il reddito dell'anno 2024 (viziato dall'errore) e l'imponibile emerso nel 2025 vengono considerati **"correttamente determinati"** così come è stato dichiarato.