

Errori contabili e revisione legale: la correzione fiscale dopo il Dlgs 192/2025

SINTESI OPERATIVA

Dal 1° gennaio 2025 la correzione fiscale degli errori contabili può produrre effetti diretti senza dichiarazione integrativa solo in un perimetro ristretto: l'errore deve essere non rilevante secondo OIC 29 o IAS 8 e il bilancio deve essere soggetto obbligatoriamente a revisione legale. Se manca anche uno solo dei requisiti, la rettifica torna a richiedere l'integrativa relativa all'anno dell'errore. La regola incide su imposte sui redditi e IRAP e lascia all'Amministrazione il controllo sulla corretta qualificazione della posta.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Con il decreto correttivo Irpef-Ires (Dlgs 192/2025, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 19 dicembre 2025), la disciplina fiscale degli errori contabili cambia in modo sostanziale. Dal 1° gennaio 2025, la rilevanza fiscale diretta delle poste correttive – cioè la possibilità di non dover presentare una dichiarazione integrativa per l'anno dell'errore – è riservata a un perimetro preciso di soggetti e di situazioni. La chiave di accesso sono due: l'errore deve essere “non rilevante” ai sensi dell'OIC 29 o dello IAS 8, e il bilancio deve essere sottoposto obbligatoriamente a revisione legale. Fuori da questi confini, si torna alla strada lunga delle dichiarazioni integrative.

IN BREVE

Con il decreto correttivo IRPEF-IRES (D.Lgs. 192/2025, in vigore dal 1° gennaio 2025), la disciplina fiscale degli errori contabili viene completamente riscritta. Il nuovo comma 1-ter dell'art. 83 TUIR – introdotto dall'art. 4 del decreto – riserva il regime di rilevanza fiscale diretta delle poste correttive ai soli soggetti che sottopongono **obbligatoriamente** il proprio bilancio a revisione legale, e soltanto per gli errori classificati come “non rilevanti” ai sensi dell'OIC 29 o dello IAS 8. Per questi soggetti, la correzione effettuata entro l'approvazione del bilancio dell'esercizio successivo – e prima di qualsiasi avvio formale di attività di accertamento – assume rilevanza fiscale direttamente nell'anno in cui viene registrata, senza bisogno di presentare una dichiarazione integrativa per l'anno dell'errore. Per tutti gli altri – errori rilevanti, soggetti senza revisione obbligatoria, correzioni tardive – la strada resta quella della dichiarazione integrativa. Il decreto interviene parallelamente anche sull'IRAP, introducendo il comma 5-bis all'art. 5 del D.Lgs. 446/1997, con un requisito aggiuntivo legato alla non negatività della base imponibile. Completano il quadro le regole contabili di OIC 29 e IAS 8 sulla classificazione degli errori e le inevitabili zone grigie nella valutazione della rilevanza, che restano un terreno di potenziale contenzioso con l'Amministrazione finanziaria.

IL QUADRO NORMATIVO PRIMA DEL D.LGS. 192/2025

Prima dell'intervento del D.Lgs. 192/2025, in materia di errori contabili non esisteva una norma organica. Il trattamento fiscale si ricavava incrociando il principio di competenza, la derivazione dal risultato civilistico e i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – a partire dalla circolare 31/E del 2013, che aveva chiarito come le correzioni contabili, pur corrette sotto il profilo civilistico, non assumessero automaticamente rilevanza fiscale nell'anno di contabilizzazione. Il contribuente doveva invece presentare una dichiarazione integrativa riferita al periodo dell'errore originario.

Un sistema che funzionava, forse, per le realtà più semplici. Ma per i grandi gruppi, con una mole di operazioni in corso a fine esercizio e un processo di “fast closing” che per sua natura genera aggiustamenti successivi, la regola diventava una fonte di adempimenti sproporzionati. Anche una rettifica di pochi euro, se fiscalmente rilevante, obbligava a riaprire l'anno sbagliato, presentare l'integrativa, calcolare le sanzioni. Un meccanismo, in certi casi, quasi kafkiano.

Il legislatore ha iniziato a correggere il tiro nel 2022. Prima con il D.L. 73/2022 (art. 8), che ha esteso i criteri di imputazione temporale propri dei principi contabili anche alle poste da correzione, purché non fosse scaduto il termine per l'integrativa. Poi con la legge 197/2022 (commi 273-275), che ha ristretto il perimetro ai soli soggetti in derivazione rafforzata con revisione legale. Con il D.Lgs. 192/2025 il percorso trova – almeno per ora – un approdo più sistematico.

LA RIFORMA: L'ART. 4 DEL D.LGS. 192/2025 E IL NUOVO COMMA 1-TER

L'art. 4 del decreto correttivo riscrive la disciplina. Vengono soppressi il quarto e il quinto periodo del comma 1 dell'art. 83 TUIR – quelli che, nel regime previgente, estendevano i criteri di imputazione temporale alle correzioni – e viene introdotto il nuovo comma 1-ter. La norma si applica ai bilanci degli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2025 in avanti.

Il testo del comma 1-ter stabilisce che, per i soggetti che sottopongono *obbligatoriamente* il proprio bilancio a revisione legale, la correzione di errori contabili “diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti” assume rilievo fiscale diretto 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 prima dell'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

In termini pratici: la posta correttiva non transitata a conto economico in anni passati, ma rilevata nel bilancio 2025, diventa di competenza fiscale del 2025 stesso – senza che occorra toccare la dichiarazione dell'anno in cui l'errore era stato commesso. Un vantaggio considerevole, ma subordinato al rispetto di condizioni precise.

IL REQUISITO SOGGETTIVO: LA REVISIONE LEGALE “OBBLIGATORIA”

Vale la pena notare un dettaglio che ha sollevato discussioni: la parola “obbligatoriamente”. Inserita su sollecitazione della Commissione Finanze del Senato, esclude le imprese che si assoggettano volontariamente alla revisione. Chi sceglie il revisore per propria decisione – senza che la legge lo imponga – resta fuori dal regime semplificato. La ratio è antielusiva: evitare che il solo ricorso a un revisore esterno diventi un modo per sistemare “a piacere” gli anni pregressi.

L'obbligo di revisione legale, ai sensi dell'art. 2477 c.c. come modificato dal D.Lgs. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa), riguarda le società quotate, le SpA in generale, e le Srl che superano per **due esercizi consecutivi almeno uno** dei tre parametri dimensionali: totale attivo 4 milioni di euro, ricavi da vendite e prestazioni 4 milioni di euro, 20 dipendenti medi. Sono inclusi anche i soggetti obbligati al bilancio consolidato e le società che controllano entità sottoposte a revisione legale. L'obbligo cessa dopo tre esercizi consecutivi in cui non venga superato alcuno dei parametri. Tutti questi soggetti rientrano nel perimetro del comma 1-ter.

La Relazione illustrativa ha chiarito un punto che sembrava oscuro: il nuovo comma 1-ter, collocato nell'art. 83 TUIR senza riferimento esplicito alla derivazione rafforzata, si applica anche alle micro-imprese, categoria che per statuto non adotta i criteri di derivazione rafforzata. Il requisito aggiuntivo è però che la revisione sia obbligatoria per legge: si pensi, ad esempio, a una micro-impresa che sia capogruppo di un gruppo per il quale scatta l'obbligo di consolidato e, con esso, la revisione legale. Si tratta di una casistica numericamente limitata nella pratica, non di un'apertura generalizzata alle micro-imprese.

Il risultato complessivo è un ridisegno del perimetro soggettivo rispetto al regime precedente: prima erano escluse sia le micro-imprese sia le società non revisionate; oggi l'esclusione colpisce solo chi non ha la revisione obbligatoria. Un'apertura selettiva, non una liberalizzazione generalizzata.

ERRORE “RILEVANTE” E “NON RILEVANTE”: IL FULCRO DELLA DISCIPLINA

La distinzione tra errore “rilevante” ed errore “non rilevante” è il fulcro dell'intera disciplina – e al tempo stesso il punto più scivoloso. Il riferimento normativo sono il principio contabile nazionale OIC 29 (“Cambiamenti di principi contabili,

cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio") e lo standard internazionale IAS 8.

Secondo il paragrafo 44 dell'OIC 29, un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile quando le informazioni necessarie per la corretta applicazione erano disponibili al momento della rilevazione originaria. Lo IAS 8 è sostanzialmente allineato: include espressamente nella definizione anche le frodi, precisando che si tratta di omissioni o inesattezze derivanti dal mancato utilizzo – o dall'uso scorretto – di informazioni attendibili che erano disponibili o avrebbero ragionevolmente dovuto esserlo.

Attenzione: non tutto ciò che modifica un valore di bilancio è un errore. I cambiamenti di stima – come la revisione della vita utile di un impianto o il riesame delle perdite su crediti – non sono errori. Né lo sono i cambiamenti di principio contabile, come il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari alla loro imputazione a conto economico. La linea di confine sta nel momento in cui le informazioni erano disponibili: se lo erano, e non sono state usate, si tratta di errore; se non lo erano, o se il cambiamento deriva da una diversa base informativa, si rientra nelle stime o nei principi.

Un errore è "rilevante" quando – da solo o insieme ad altri errori – può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio (OIC 29, § 46). La valutazione dipende sia dall'entità sia dalla natura della rettifica e va condotta caso per caso. Lo IAS 8 aggiunge una precisazione severa: il bilancio non è conforme agli IFRS nemmeno se contiene errori non rilevanti introdotti deliberatamente per alterare la rappresentazione della situazione patrimoniale o economica. Un errore intenzionale, anche se di piccolo importo, rimane un problema di compliance grave.

IL TRATTAMENTO CONTABILE DEGLI ERRORI: OIC 29 E IAS 8 A CONFRONTO

Per le società OIC adopter, un errore rilevante va corretto rettificando il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui emerge – di solito la voce "utili portati a nuovo", salvo diverse valutazioni di appropriatezza. Ai fini comparativi, se l'errore riguarda l'esercizio immediatamente precedente, occorre rideterminare gli importi comparativi di quel periodo; se risale a esercizi più lontani, la rettifica va ai saldi di apertura delle attività, delle passività e del patrimonio netto del precedente esercizio presentato.

Il trattamento IAS/IFRS è sostanzialmente equivalente. La ri-esposizione retrospettiva è la regola; il ricorso a un approccio prospettico – cioè imputare la correzione nell'esercizio corrente senza modificare i comparativi – è ammesso solo in via eccezionale, quando ricostruire gli effetti sarebbe impraticabile o comporterebbe sforzi sproporzionati rispetto all'utilità dell'informazione.

Per gli errori non rilevanti la via è più semplice, tanto per le OIC adopter quanto per le IAS adopter: la rettifica finisce nel conto economico dell'esercizio in cui l'errore emerge. Nessuna rideterminazione retrospettiva. Anche in questo caso è richiesta un'adeguata informativa in nota integrativa.

DUE ESEMPI PRATICI A CONFRONTO

Esempio 1 – Errore rilevante (Beta Srl, OIC adopter). La società Beta Srl si accorge nel 2025 che nel 2024 ha capitalizzato per errore 50.000 euro di costi per consulenze amministrative, classificandoli come immobilizzazioni in corso per un impianto in costruzione. Si tratta di un errore rilevante (l'importo incide significativamente sulla rappresentazione del risultato). La correzione avviene con rettifica del patrimonio netto in apertura 2025 – utili portati a nuovo ridotti di 38.000 euro (netto imposte IRES al 24%) – e rideterminazione dei comparativi 2024 a conto economico per 50.000 euro con relativa fiscalità differita. Non si impatta il conto economico 2025. Sul piano fiscale, la correzione non transita da conto economico: occorre dichiarazione integrativa per il 2024, con variazione in diminuzione di 50.000 euro per dedurre il costo nell'anno di competenza.

Esempio 2 – Errore non rilevante (Gamma SpA, OIC adopter, revisione legale obbligatoria). La società Gamma SpA scopre nel 2025 che nel 2024 non ha registrato costi di competenza per 4.800 euro relativi a un servizio di manutenzione ordinaria. L'errore è non rilevante. Contabilmente, i 4.800 euro entrano nel conto economico 2025. Fiscalmente, poiché il bilancio è sottoposto a revisione legale obbligatoria, la correzione assume diretta rilevanza ai sensi del comma 1-ter: nessuna variazione in dichiarazione, nessuna integrativa. Il costo deduce nell'anno 2025. Unica condi-



zione: la correzione deve essere effettuata entro l'approvazione del bilancio 2025 e prima di qualsiasi avvio formale di attività di accertamento.

I LIMITI TEMPORALI DEL NUOVO REGIME

Uno degli elementi più delicati del nuovo comma 1-ter riguarda i limiti di tempo. La correzione fiscalmente agevolata è possibile solo se avviene 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. Non due anni dopo. Non tre. Solo l'esercizio immediatamente successivo.

Questo significa che gli errori corretti nel bilancio 2025 possono beneficiare della rilevanza fiscale automatica soltanto se si riferiscono a elementi patrimoniali o reddituali erroneamente rilevati – o non rilevati – nel bilancio 2024. Un errore del 2023 o di anni ancora più lontani, anche se non rilevante, non rientra nella norma. Per quelli si torna alle dichiarazioni integrative.

Il secondo limite temporale è ancora più imperativo: la correzione deve intervenire prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento. La Relazione illustrativa precisa che non rientrano in questa categoria le comunicazioni automatizzate ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. 633/1972 (i cosiddetti controlli automatizzati sulle dichiarazioni). Ricevere una comunicazione di liquidazione automatica, dunque, non preclude il ricorso al regime semplificato; lo preclude invece l'avvio di una verifica fiscale vera e propria.

IL TRATTAMENTO IRAP: IL COMMA 5-BIS DEL D.LGS. 446/1997

Per quanto riguarda l'IRAP, il D.Lgs. 192/2025 introduce – parallelamente al comma 1-ter TUIR – il **comma 5-bis all'art. 5 del D.Lgs. 446/1997**, che subordina la rilevanza fiscale diretta della correzione a un requisito aggiuntivo rispetto all'IRES: il valore della produzione netta non deve risultare negativo né nel periodo d'imposta in cui viene effettuata la correzione, né in quello in cui l'errore avrebbe dovuto essere correttamente rilevato. La verifica va condotta anche prescindendo dalla posta correttiva stessa.

La ratio è abbastanza chiara: evitare che la correzione trasformi una base imponibile IRAP già in perdita in un credito d'imposta che il contribuente porta avanti senza le verifiche che sarebbero state necessarie con la dichiarazione integrativa.

LA MAPPA DEGLI OTTO SCENARI: TABELLA RIEPILOGATIVA

Incrociando le regole contabili – OIC 29 e IAS 8 – con il nuovo art. 83, comma 1-ter, TUIR, si individuano otto scenari principali. La variabile chiave è sempre la stessa: il bilancio è o non è soggetto a revisione legale obbligatoria?

TIPO ERRORE	NATURA	REVISIONE LEGALE OBBL.	TRATTAMENTO CONTABILE	TRATTAMENTO FISCALE
Costo non imputato	Non rilevante	No	Conto economico anno correzione	Var. aumento in dichiarazione + integrativa anno errore con var. diminuzione
Ricavo non imputato	Non rilevante	No	Conto economico anno correzione	Var. diminuzione in dichiarazione + integrativa anno errore con var. aumento
Costo non imputato	Rilevante	No	Rettifica diretta patrimonio netto	Nessuna variazione fiscale; integrativa anno errore con var. diminuzione
Ricavo non imputato	Rilevante	No	Rettifica diretta patrimonio netto	Nessuna variazione fiscale; integrativa anno errore con var. aumento
Costo non imputato	Rilevante	Sì	Rettifica diretta patrimonio netto	Nessuna variazione fiscale; integrativa anno errore con var. diminuzione

TIPO ERRORE	NATURA	REVISIONE LEGALE OBBL.	TRATTAMENTO CONTABILE	TRATTAMENTO FISCALE
Ricavo non imputato	Rilevante	Sì	Rettifica diretta patrimonio netto	Nessuna variazione fiscale; integrativa anno errore con var. aumento
Costo non imputato	Non rilevante	Sì	Conto economico anno correzione	Rilevanza fiscale diretta (comma 1-ter); nessuna integrativa se nei termini
Ricavo non imputato	Non rilevante	Sì	Conto economico anno correzione	Rilevanza fiscale diretta (comma 1-ter); nessuna integrativa se nei termini

Le ultime due righe (evidenziate) rappresentano l'unico scenario in cui opera la semplificazione del comma 1-ter. Per tutti gli altri casi la dichiarazione integrativa resta l'unico strumento disponibile.

LE ZONE GRIGIE: IL POTERE DI SINDACATO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

C'è un aspetto che la norma non risolve del tutto. La qualificazione dell'errore come "rilevante" o "non rilevante" spetta al redattore del bilancio, che applica i parametri dell'OIC 29 o dello IAS 8. Ma l'Amministrazione finanziaria conserva il potere di sindacare la correttezza di questa classificazione – come ha già chiarito la circolare 7/E/2011 – e potrebbe rideterminare l'imponibile applicando criteri diversi da quelli adottati in bilancio. Se il fisco ritenesse "rilevante" un errore che il contribuente ha trattato come non rilevante (godendo quindi della semplificazione fiscale), il quadro si complicherebbe sensibilmente.

La Relazione illustrativa sembra attribuire peso decisivo alla qualificazione operata in sede di bilancio, ma non esclude esplicitamente il potere di controllo dell'Amministrazione. Nei prossimi mesi sarà utile attendere eventuali chiarimenti ufficiali dell'Agenzia delle Entrate sul punto – soprattutto per quei casi in cui il confine tra "rilevante" e "non rilevante" è sottile e dipende da valutazioni soggettive. Il rischio di contenzioso è concreto, e la prudenza operativa suggerisce di documentare con cura, in nota integrativa, i criteri adottati per la classificazione dell'errore.



STUDIO PIZZANO STUDIO SABATINO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (18/03/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO