
Dichiarazione integrativa a favore: retroattività dei termini di presentazione equiparati?

di [Isabella Buscema](#)

Publicato il 30 Settembre 2019

In questo approfondimento cerchiamo di chiarire se la normativa del D.L. n. 193 del 2016, che equipara i termini di presentazione delle dichiarazioni integrative a favore del contribuente a quelli delle integrative a sfavore, è retroattiva, ovvero se le dichiarazioni a favore presentate prima della data di entrata in vigore delle nuove norme (24 ottobre 2016) possano beneficiare dell'equiparazione dei termini.



Il **decreto fiscale n. 193/2016**, in tema di **dichiarazione integrativa a favore del contribuente**, ha previsto all'articolo 5 la possibilità di presentare dichiarazioni integrative "a favore" non oltre il termine concesso

all'Ufficio per l'attività di accertamento, **equiparando**, in tal modo, **i termini previsti per le dichiarazioni rettificative a favore del Fisco con quelli applicabili alle dichiarazioni emendabili a favore del contribuente**.

Quali sono gli effetti derivanti dalle modifiche apportate dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 2016, in particolare per ciò che attiene ai giudizi attualmente pendenti in cui l'Amministrazione finanziaria ha fatto valere la non emendabilità della dichiarazione, stante la presentazione della relativa integrazione oltre il termine annuale previsto dall'ormai previgente articolo 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998?

Il presente contributo vuole chiarire se detta normativa, **che equipara le dichiarazioni integrative a favore e quelle a sfavore, è retroattiva** ovvero se le dichiarazioni a favore presentate prima della data di entrata in vigore delle nuove norme (24 ottobre 2016) possono beneficiare dell'equiparazione dei termini.

Dichiarazione integrativa a favore: la novità normativa del D.L. 193/2016

L'[articolo 5 \(Dichiarazione integrativa a favore e ravvedimento\)](#) del Decreto Legge n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, ha modificato i commi 8 e 8-bis dell'[articolo 2 del DPR 22 luglio 1998 n. 322](#), estendendo di fatto la **possibilità di presentazione** delle cosiddette dichiarazioni integrative **a favore** (si veda nota 1) entro il **termine di decadenza dell'accertamento stabilito dall'articolo 43 del DPR 600/17973** (cinque anni dall'1 gennaio 2017), e non più entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo.

Niente più distinzioni tra integrativa a favore e integrativa a sfavore

Il nuovo comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 non distingue più tra dichiarazione "a favore" del contribuente e dichiarazione "a sfavore".

Il termine di presentazione, unico in entrambi i casi, **coincide con il termine per l'accertamento**.

L'effetto riflesso di tale importante equiparazione tra integrativa a favore e integrativa a sfavore è l'allungamento dei termini per porre rimedio a errori od omissioni che hanno determinato il versamento di maggiori imposte o l'emersione di minori crediti.

Prima della modifica normativa, il contribuente, per porre rimedio a errori o dimenticanze a proprio sfavore riferite a dichiarazioni presentate, aveva a disposizione due strade:

- **integrare, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva**, la dichiarazione originaria facendo emergere quindi un minor debito (o un maggior credito) da utilizzare in compensazione (articolo 2, comma 8-bis, del Dpr 322/1998);
- **presentare istanza di rimborso entro 48 mesi** dal versamento del saldo della dichiarazione (articolo 38 del Dpr 602/73).

Dopo l'entrata in vigore del DI 193/2016, l'articolo 2, comma 8, Dpr 322/1998, prevede che le dichiarazioni possono essere integrate, entro i termini per l'accertamento, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore debito o di un minore credito (è il caso delle integrative a favore).

Quindi, non più solo integrazioni pro-fisco ma anche a favore del contribuente.

Tenendo conto che le modifiche sono state apportate a decorre dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2016, ne consegue che:

- la dichiarazione integrativa (a favore o sfavore) riferita al periodo d'imposta 2015 e precedenti (Modello Unico/2016 e precedenti) può essere presentata entro il 31/12 del 4° anno successivo quello di presentazione del modello da correggere (ossia entro i vecchi termini per l'accertamento);
- la dichiarazione integrativa (a favore o sfavore) riferita al periodo d'imposta 2016 e successivi (Modello Redditi/2017 e successivi) potrà essere presentata entro il 31/12 del 5° anno successivo quello di presentazione del modello da correggere (ossia entro i nuovi termini per l'accertamento).

Il contrasto giurisprudenziale sulla retroattività del D.L. 193/2016 per le integrative a favore

Secondo un preciso orientamento (Corte di Cassazione sentenza n. 1291 del 18 gennaio 2019) l'art. 5 del D.L. n. 193/2016 prevede - **anche in ipotesi di errori sfavorevoli al contribuente** - la possibilità di rettifica entro la decadenza del potere di accertamento.

Tale modifica non ha effetto retroattivo (si veda nota 2) e quindi non si applica ai giudizi in corso al 24 ottobre 2016 (entrata in vigore del D.L. n. 193/2016).

L' art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazione nella L. 1 dicembre 2016, n. 225, ha riscritto il comma 8 e il comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998.

Tali modifiche, non hanno valore retroattivo, né per disposizione della legge stessa, né avendo valenza di norme di interpretazione autentica.

Sulla base del noto principio *tempus regit actum*, la novella non è suscettibile di applicazione retroattiva.

Sono applicabili i vecchi termini di cui all'art. 2, commi 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322 del 1998. ai giudizi in corso al 24 ottobre 2016 (entrata in vigore dell' art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193).

Le dichiarazioni integrative a favore, presentate prima del 24 ottobre 2016, devono essere gestite sulla base delle normativa all'epoca vigente, ossia di quella in essere alla data di presentazione del modello integrativo (si veda nota 3).

Sussiste la validità della dichiarazione integrativa a favore, solo ove presentata entro il suddetto termine annuale (termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo).

Trascorso detto termine, nel caso in cui dall'errore commesso sia derivato il versamento di una maggiore imposta, è possibile recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso attraverso un'istanza di rimborso presentata ai sensi dell'articolo 38, del DPR n. 602 del 1973, nel termine di quarantotto mesi normativamente previsti.

Le dichiarazioni integrative a favore, presentate prima del 24 ottobre 2016, devono essere valutate sulla base della normativa vigente alla data di presentazione, in applicazione al **principio generale dell'irretroattività della legge**, di cui all'articolo 11 delle preleggi al codice civile (si veda nota 4).

Orientamento opposto: l'Art. 5 del DL 193/2016 come norma di interpretazione autentica

Secondo diverso orientamento le dichiarazioni integrative «a favore» presentate oltre il termine annuale sono legittime; ciò anche prima della novella normativa introdotta con l'articolo 5 del dl 193/2016 con la quale è stato uniformato il termine per presentare le dichiarazioni integrative (sia in *bonam* che in *malam partem* per il contribuente), che attualmente coincide con i termini entro cui l'ufficio fiscale può procedere ad accertamento.

Di fatto, dunque, le modifiche apportate dal D.L. 193/2016 rappresentano una precisazione del legislatore, una omologazione normativa di un principio già immanente nell'ordinamento e, per tale ragione, si applicano anche ai periodi precedenti all'entrata in vigore (*sentenza n. 3098/01/2018 della Ctr Lombardia; Sentenza n. 144 del 20 marzo 2018 della Commiss. Trib. Regionale, Campobasso, Sez. II -*).

La modifica normativa che ha legittimato la presentazione delle dichiarazioni integrative «a favore» entro i termini d'accertamento ha effetto retroattivo e si applica a tutte le fattispecie antecedenti all'entrata in vigore del DL 193/2016 (si veda nota 5).

L'eccezione sollevata dall'Amministrazione finanziaria in ordine alla tardiva presentazione della dichiarazione integrativa (ossia, la tesi della irrilevanza di tale integrazione) è destinata ad essere superata, non avendo più alcuna ragion d'essere.

Le modifiche recate dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 2016 trovano applicazione non solo per l'avvenire, ma anche per il passato, così da rendere tempestiva una dichiarazione integrativa presentata oltre il termine annuale previsto dal previgente articolo 2, comma 8 bis, del d.p.r. n. 322 del 1998, laddove la validità ed efficacia della stessa sia ancora oggetto di discussione nell'ambito di un procedimento giudiziario.

Occorre, infatti, evidenziare che il citato articolo 5 del DL 193 del 2016 assume la connotazione di una norma di **interpretazione autentica**, atteso che con esso il legislatore ha evidentemente voluto **rimediare ad una disparità di trattamento** che mal si conciliava con i **principi costituzionali dell'uguaglianza, della ragionevolezza e della proporzionalità**.

L'articolo 5 del D.L. 193 del 22 ottobre (in GU del 24/10/2016), assume la valenza giuridica di *ius superveniens* avente carattere interpretativo rispetto alla norma precedente contenuta nei commi 8 e 8 bis del D.P.R. 322 del 22 luglio 1998 dunque con efficacia retroattiva sui rapporti d'imposta non ancora definiti (si veda nota 6).

L'articolo 5 del D.L. 193/2016 non fa altro che riconoscere ciò che risultava dal testo dell'articolo 2, commi 8 e 8-bis del D.P.R. 322/98; perciò, ha natura di norma interpretativa.

Ciò significa che **non innova la normativa preesistente e che l'interpretazione fornita dall'articolo 5 del D.L. 193/2016 retroagisce alla data di entrata in vigore dei commi 8 e 8 bis dell'articolo 2, D.P.R. 322/98** (*Commissione Tributaria Provinciale di Novara sez. 1 sentenza n. 36/01/2019 del 21/2/2019 ;Sentenza n. 1691 del 27 febbraio 2017 della Commiss. Trib. Prov., Milano, Sez. III -*) (si

veda nota 7).

Un terzo orientamento: l'alternativa del contenzioso tributario

Secondo un ulteriore orientamento (si veda nota 8), che prescinde dalla controversa applicabilità retroattiva della novella legislativa apportata dal dl n. 193 del 2016 all'articolo 2, comma 8 bis del DPR n. 322 del 1998, espresso dalle Sezioni unite della Cassazione con la pronuncia 30 giugno 2016, n. 13378, in caso di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa il **contribuente può sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria** (si veda nota 9).

In particolare, le Sezioni Unite hanno affermato la **natura perentoria del termine per la presentazione** della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ed hanno circoscritto l'operatività della decadenza nell'ambito del procedimento amministrativo tributario.

Le Sezioni Unite hanno quindi riconosciuto la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco, **allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione dei redditi ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine di cui all'art. 2, comma 8 bis, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 cit.** (si veda nota 10).

Tale principio di diritto, d'altra parte, come precisato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, è coerente con i principi dell'ordinamento, quali: la natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., l'art. 10, dello Statuto del contribuente, secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede.

Non va altresì sottaciuto il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, con conseguente inapplicabilità, in tale sede, delle decadenze prescritte per il procedimento amministrativo tributario.

Oggetto del contenzioso giurisdizionale è infatti l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente.

La dichiarazione, invero, **in linea generale, salvo casi particolari o parti specifiche di essa, è un atto di scienza e quindi sempre emendabile**, di talché il contribuente può fare valere eventuali vizi commessi nella redazione della stessa, che attengano al merito della pretesa tributaria, anche in sede contenziosa **indipendentemente dal rispetto dei termini per la presentazione della emenda** (Cass. civ. Sez. V, 30/01/2018, n. 2220).

È sempre emendabile la dichiarazione in sede contenziosa poiché i termini di decadenza previsti per la dichiarazione integrativa e la richiesta di rimborso valgono solo ai fini amministrativi.

Pertanto, il giudice deve valutare le prove prodotte al fine di attestare la legittimità dell'atto alla luce dei principi di capacità contributiva (Cassazione, sentenza n. 6665/15).

Sebbene ci si opponga a una pretesa fondata su dati (errati) forniti dal contribuente, **l'oggetto del contenzioso non è la «dichiarazione integrativa» bensì la fondatezza della pretesa tributaria**, alla luce degli elementi prodotti dalle parti.

Pertanto, va riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggior pretesa, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella determinazione dell'imposta dovuta.

Il contribuente può contestare la debenza del tributo, frutto di errore nella dichiarazione presentata, anche in sede d'impugnazione della cartella di pagamento, **nonostante la scadenza del termine di cui all'art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322/98**, atteso che le dichiarazioni dei redditi sono, in linea di principio, sempre emendabili, anche in sede processuale, ove per effetto dell'errore commesso derivi, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del dichiarante ad un tributo più gravoso di quello previsto dalla legge (si veda nota 11).

A cura di Isabella Buscema

Lunedì 30 Settembre 2019

NOTE

Nota 1. A titolo esemplificativo, tale possibilità potrà quindi essere utilizzata anche nei casi in cui:

- sia stato inserito nella dichiarazione redatta da un lavoratore autonomo, un componente positivo assoggettato a tassazione secondo il principio di competenza in luogo del principio di cassa;
- il titolare di un reddito fondiario non abbia applicato correttamente le riduzioni previste per gli immobili storici ex L. 1089/39;
- sia stata assoggettata a tassazione nell'ambito della categoria dei redditi diversi, una plusvalenza che non doveva, invece, scontare imposizione o doveva scontarla in misura minore;
- il contribuente non abbia indicato nella dichiarazione originaria la spettanza di oneri deducibili ex art. 10 o detraibili ex art. 15 del TUIR.

Nota 2. L'entrata in vigore del D.L. n. 193 del 22/10/2016, che ha esteso la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa "a favore" anche oltre l'anno, non ha carattere retroattivo, per cui dispone solo per l'avvenire.

E' irretroattiva la norma che estende la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa "a favore" anche oltre l'anno (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE per la Liguria sentenza n. 14 sez. 17 depositata il 11 gennaio 2017).

Nota 3. Commissione tributaria regionale di Torino sentenza n. 279 del 25 febbraio 2019.

Nota 4. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la nuova disciplina introdotta dall'art. 5 del d.l. 193/2016 – non si rende applicabile alle dichiarazioni integrative a favore presentate nel contesto della previgente normativa oltre il c.d. termine breve ivi previsto.

Viene, quindi, negata la possibilità, di applicare questo nuovo regime "*ai fini della risoluzione del corpuso contenzioso attualmente in essere*" avente ad oggetto, per l'appunto "*le dichiarazioni integrative a favore del contribuente [inviate oltre il c.d. termine breve], da questi presentate all'Amministrazione finanziaria prima dell'entrata in vigore del decreto legge 193/2016*".

Una volta scaduto il c.d. termine breve l'unico strumento a disposizione dei contribuenti per rimediare agli errori commessi a proprio danno era l'istanza di rimborso (cfr. Cass. SS.UU, n.13378/2016).

Nota 5. La sentenza n. 407/2018, depositata il 30 gennaio 2018, della Commissione tributaria regionale della Lombardia, ha stabilito che le modiche hanno una valenza sistematica e trovano applicazione per ogni rapporto non ancora esaurito.

Ciò significa che il nuovo termine per presentare la dichiarazione integrativa "a favore" ha valenza retroattiva, applicandosi anche al caso oggetto della sentenza in cui il contribuente ha presentato l'integrativa Iva a favore relativa all'anno 2009 in data 7 novembre 2013, quindi, oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo (30 settembre 2011).

Un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa.

Inoltre, una interpretazione contraria a quella resa confliggerebbe con il disposto dell'articolo 10 L. 212/2000 che sancisce il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e Fisco.

Le modifiche introdotte alla disciplina delle dichiarazioni integrative, dal Decreto Legge n. 193 del 2016, hanno carattere **retroattivo**. A stabilirlo è la Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza con la sentenza n.177/4/2017.

L'omessa compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi può essere sanata mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, come disposto dall'articolo 5, comma 1, del DL 193/2016, al quale deve essere riconosciuta un'efficacia retroattiva in quanto norma di carattere interpretativo.

In questo caso, la presentazione della dichiarazione tardiva è sanzionata in misura fissa. Questo è il principio espresso dalla Ctr della Sardegna 1143/4/2018.

Nota 6. La nuova disciplina di rettifica delle dichiarazioni fiscali, in quanto di natura procedimentale, consente di convalidare le dichiarazioni integrative a favore già presentate oltre i termini decadenziali del precedente regime (oltre, cioè, il c.d. termine breve).

Nota 7. In materia di dichiarazioni integrative, la cui disciplina è stata innovata dall'art. 5, comma 1, D.L. n. 193 del 2016, la dichiarazione presentata dal contribuente non solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, ma anche oltre tale termine e fino alla scadenza dei termini per l'accertamento delle imposte, deve essere ritenuta valida, poiché di fatto l'art. 5, D.L. n. 193 citato altro non ha fatto che riconoscere ciò che risultava già dal testo dell'art. 2, commi 8 e 8 bis, D.P.R. n. 322 del 1998, ovvero la natura della previsione come di norma interpretativa.

La disposizione in parola, pertanto, non innova la normativa preesistente e l'interpretazione fornita dall'art. 5, D.Lgs. n. 193 citato, retroagisce alla data di entrata in vigore dei commi 8 e 8 bis dell'art. 2, D.P.R. n. 322 citato, di talché la dichiarazione integrativa a favore presentata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, è da ritenere legittima (Sentenza n. 1143 del 20 novembre 2018 (ud 9 novembre 2018) della Commiss. Trib. Regionale, Cagliari, Sez. IV -).

Nota 8. Sentenza n. 3441 del 23 luglio 2018 della Commissione Tributaria Regionale di Milano sez. vi
Sentenza n. 1022 del 7 marzo 2019 della Commiss. Trib. Prov., Milano, Sez. XII -.

Nota 9. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 2 dpr 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'articolo 38 Decreto del Presidente della Repubblica 602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria".

Già dunque durante il previgente contesto normativo il Giudice di legittimità aveva riconosciuto ai contribuenti la possibilità di far valere in sede contenziosa gli errori dichiarativi da essi commessi a proprio danno.

Ed è chiaro che tale facoltà veniva esercitata rimettendo all'attenzione del competente organo giurisdizionale le medesime correzioni che sarebbero state oggetto della dichiarazione integrativa a favore ove fosse stato possibile presentarla oltre il c.d. termine breve.

Nota 10. La revisione dei termini per presentare la dichiarazione integrativa ha valenza sistematica ed è applicabile retroattivamente al fine di fare coincidere i tempi dell'esercizio del potere autocorrettivo del contribuente e quelli del potere impositivo dell'amministrazione.

Diversamente si incorrerebbe in un prelievo fiscale indebito, non rispettoso del principio di capacità contributiva e di correttezza dell'azione amministrativa, che dispone il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione; la possibilità di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o diritto commessi nella sua redazione in grado di incidere sull'obbligazione tributaria è esercitabile anche in sede processuale.

Ciò perché oggetto del giudizio è sempre l'accertamento del presupposto d'imposta quale fonte dell'obbligazione tributaria, che trova pertanto applicazione indistinta nei confronti di qualsiasi rapporto tributario non ancora esaurito (Ctr Lombardia 407/1/18).

La dichiarazione integrativa a favore presentata dal contribuente è efficace anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, e ciò vale anche per ipotesi anteriori al nuovo testo dell'articolo 2, comma 8-bis, del Dpr 322/1998 (come modificato dall'articolo 5 del DI 193/2016). È questa, in sintesi, la massima ritraibile dalla sentenza 3819/1/2017 della Ctr Lombardia.

Nota 11. Commissione Tributaria Regionale del Lazio sentenza N. 3164/02/19 del 22 maggio 2019.