
Le contraddizioni della dichiarazione integrativa a favore

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 24 Ottobre 2007

La scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi in via telematica ha rappresentato anche il termine ultimo per molti contribuenti per “ravvedersi” tramite la presentazione di dichiarazioni dei redditi integrative.

Problematiche delle dichiarazioni integrative a favore del contribuente

Riteniamo opportuno fare una breve analisi delle problematiche che emergono in caso di presentazione delle dichiarazioni tributarie rettificata a “favore” del contribuente, alla luce della circolare n.56 del 24 settembre 2007 dell’Assonime che ha evidenziato le proprie perplessità sia in merito alla risoluzione n.24/E del 14 febbraio 2007 dell’Agenzia delle Entrate, sia sull’atteggiamento in generale, a tal proposito, tenuto dall’amministrazione finanziaria.

La norma di riferimento è quella prevista in materia di integrazione della dichiarazione dei redditi dei commi 8 e 8-bis dell’articolo 2 del DPR n.322/1998 che è strettamente collegata all’articolo 13 del decreto legislativo n.472/97 in materia di ravvedimento operoso.

Nel corso del presente commento cercheremo di analizzare più nel dettaglio la posizione dell’amministrazione finanziaria per poi confrontarla con quella evidenziata da Assonime con la recente circolare.



Prima di procedere all'analisi però, riteniamo opportuno illustrare i comportamenti corretti che si devono tenere, da parte del contribuente alla luce della normativa vigente, in caso di presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa.

Una volta scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, il contribuente che vi abbia riscontrato errori od omissioni può porre rimedio alla propria mancanza, a seconda dei casi, presentando un'integrativa da ravvedimento (art. 13, D.Lgs. n.472/1997), oppure un'integrativa "in aumento" (o a sfavore, art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998), od un'integrativa "in diminuzione" (o a favore, art.2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998).

In quest'ultimo caso, le dichiarazioni dei redditi, IRAP, dei sostituti di imposta o la dichiarazione IVA (art. 8, comma 6, D.P.R. n. 322/1998) possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito.

In questa particolare situazione osserviamo che :

- il contribuente è tenuto a presentare una nuova dichiarazione, secondo le consuete modalità, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione (in tutti i casi di rettifica);
- l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997;
- non si rende applicabile alcuna sanzione, trattandosi di errore che non ha pregiudicato le richieste del fisco.

La posizione dell'amministrazione finanziaria

La risoluzione n.24/E del 14.02.2007 dell'Agenzia delle Entrate ci permette di analizzare il parere che da tempo assume quest'ultima, nei confronti del problema della presentazione di una dichiarazione integrativa a favore del contribuente.

Nella fattispecie in esame l'istanza di interpello era stata proposta da una società di assicurazioni, che chiedeva di conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla questione della mancata

indicazione nella dichiarazione dei redditi, relativa all'anno d'imposta 2003, di una minusvalenza derivante dalla cessione di titoli obbligazionari acquistati nell'anno d'imposta 1998 e ceduti nel 2003.

La società istante, ritenendo deducibile la minusvalenza, al fine di recuperare le imposte versate in eccesso a causa della mancata deduzione, proponeva nell'istanza di interpello di cui all'articolo 11 della legge 212/00 (cd. Statuto del Contribuente) due vie alternative:

- o presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del Dpr n. 322 del 22/7/1998, tramite la quale sarebbe stata rideterminata la base imponibile, con una variazione in diminuzione d'importo pari alla minusvalenza fiscale; tale percorso avrebbe evidenziato il credito per le maggiori imposte versate che sarebbero state successivamente chieste a rimborso;
- o presentare direttamente una richiesta di rimborso così come previsto dall'articolo 38 del Dpr n. 602 del 1973.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate che, con tale risoluzione chiarisce anche quanto espresso in una precedente circolare (n.6/E del 25.01.2002) probabilmente oggetto di una interpretazione da parte degli "addetti ai lavori" non corrispondente a quanto asserito nella fattispecie analizzata, l'art.2, comma 8-bis, del DPR n.322/1998 afferma che

"le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque, di un maggior debito di imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n.241 del 1997".

Sempre secondo il parere delle Entrate il principio di emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente, mediante presentazione di istanza di rimborso nei termini previsti dall'articolo 38 del DPR 602/73, come ribadito anche dalla giurisprudenza di legittimità deve essere riferito alla disciplina vigente prima della modificata apportata dal legislatore con il DPR n.435/2001 (Cfr. sentenza n.17394 del 6 dicembre 2002).

In sintesi secondo l'amministrazione finanziaria allo stato attuale il contribuente non può, una volta decorsi i termini previsti dall'articolo 2, comma 8-bis del DPR 322 del 1998, presentare una dichiarazione integrativa con esito favorevole né può presentare un'istanza di rimborso nei termini previsti dall'articolo 38 del DPR n.602/1973.

La posizione di Assonime

Secondo Assonime, che ricordiamo rappresenta il mondo delle società di capitali e si è affermata come centro di elaborazione e analisi degli aspetti dell'ordinamento rilevanti per l'attività d'impresa e lo sviluppo delle istituzioni di mercato nell'economia italiana, in particolare, in materia di diritto tributario, societario, dell'attività d'impresa, della concorrenza e in materia di regolamentazione del mercato dei capitali, la questione della rettifica della dichiarazione a favore del contribuente, deve essere inquadrata diversamente rispetto al parere espresso dall'amministrazione finanziaria in questi anni.

Con la circolare n.56 del 24 settembre scorso, infatti, Assonime osserva che l'articolo 2, comma 8-bis del DPR 602/73 detta una speciale disciplina, in base alla quale il contribuente può rettificare la dichiarazione entro il termine di presentazione di quella successiva, con la possibilità di utilizzare in compensazione il credito che ne deriva.

Questo però non impedisce al contribuente di rettificare a proprio favore la dichiarazione nel più ampio tempio previsto dall'articolo 2, comma 8 del DPR 322/98, cioè entro il 31 dicembre del quarto periodo successivo. In questo caso non è possibile alcuna compensazione, ma la rettifica potrebbe supportare, secondo Assonime, un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR 602/73.

A tal proposito appare opportuno citare la sentenza della Cassazione n.15063, depositata il 25 ottobre 2002, con la quale si afferma che è, in linea di principio, consentito al contribuente di ritrattare ed emendare la dichiarazione dei redditi affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, ove dall'errore derivi l'assoggettamento del dichiarante ad oneri tributari diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico.

Ciò in quanto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti; tale dichiarazione costituisce un momento dell'«iter» procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria.

L'art.9, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente, non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dal contribuente.

Del resto, 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 (art.53, comma 1, Costituzione) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art.97, comma 1, Costituzione)”.

Conclusioni

A parere di chi scrive appare piuttosto “anomalo” un dispositivo normativo, nel sistema tributario vigente, che sia più garantista nei confronti di chi presenti una dichiarazione che in sostanza “sana” degli errori del contribuente commessi a danno dell'erario consentendo un ampio margine di tempo per correggerli (entro il 31 dicembre del quarto anno a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, art.43, primo comma, DPR 600/73) pur versando le relative sanzioni, piuttosto che nei confronti del contribuente che invece per errore dichiara di più di quanto effettivamente l'erario deve incassare.

Andrebbe sicuramente riconsiderato un maggior lasso temporale entro il quale potrebbe essere effettuata la dichiarazione “in diminuzione”, anche graduandone gli effetti a secondo della tempestività con la quale il contribuente si è comportato per risolvere il problema.

Una soluzione potrebbe essere quella, per esempio, di aumentare il tempo per utilizzare il credito in compensazione e di “raddoppiare” gli anni (portare dall'attuale anno a due) del termine di presentazione dell'integrativa a favore. In ogni caso sono da rivedere i tempi e le modalità per chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccedenza di cui all'articolo 38 del DPR 602/1973 per il contribuente che abbia versato di più di quanto dovuto, per effetto di una dichiarazione errata.

Leggi anche: [Dichiarazione integrativa a favore: retroattività dei termini di presentazione equiparati?](#)

Federico Gavioli

24 Ottobre 2007