

## A proposito di dichiarazione integrativa

di [Giovanna Greco](#)

Publicato il 18 Agosto 2016

le posizioni di fisco e giurisprudenza sulle tempistiche entro le quali il contribuente può inviare una dichiarazione integrativa a proprio favore e non

Come segnalato dalla Norma di Comportamento n. 196 dell'Associazione italiana dei Dottori Commercialisti, i contribuenti hanno tempo per poter rettificare le dichiarazioni dei redditi a loro favore.

Le norme vigenti in materia di presentazione della **dichiarazione integrativa** stabiliscono che fatta salva l'applicazione di sanzioni e la possibilità di ricorrere al ravvedimento, è possibile integrare le dichiarazioni annuali:

- per correggere errori/omissioni mediante una successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini per l'accertamento (art. 2 c. 8 DPR 322/98);
- per correggere errori/omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, attraverso una dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con possibilità di utilizzare in compensazione il credito emergente (art.2 c. 8-bis DPR 322/98).

**Pertanto, il contribuente ha sempre la possibilità di integrare a suo favore l'ultima dichiarazione emendabile, al fine di rideterminare le imposta dichiarate in precedenza in eccesso, ovvero di far valere un maggior credito d'imposta o una maggiore perdita fiscale.**

Tutto ciò in rispetto al principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione. Come contropartita, il Fisco avrà più tempo per effettuare la propria attività di controllo.

La Norma di Comportamento n. 196 del 19 luglio 2016 dell'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti, cerca in qualche modo di fare propri i chiarimenti riportati dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 31/E/2013: la norma amplia le medesime indicazioni a tutti i contribuenti e a tutte le tipologie di errore e non solo a quelle collegate alla competenza che possono recare danno al contribuente.

Con la recente **sentenza n. 13378 del 30/6/2016**, le **Sezioni Unite della Cassazione** hanno definitivamente delineato l'ambito applicativo della dichiarazione integrativa, sia sul versante procedurale-amministrativo che del contenzioso.

In particolare, la sentenza afferma che la possibilità di ritrattazione della dichiarazione a favore del contribuente può essere esercitata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva. Resta la possibilità, secondo la Cassazione, di utilizzare l'istanza di rimborso.

Le Sezioni Unite della Cassazione, in primo luogo, confermano che:

- **la dichiarazione integrativa a favore** del contribuente può essere emendata **solo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (cd. termine breve)** con compensazione in F24 dell'eventuale credito risultante;

- **la dichiarazione integrativa a sfavore** del contribuente, può essere presentata entro il termine decadenziale per l'accertamento da parte del Fisco (art. 2 c. 8, DPR 322/98).

In analogia con la riforma del ravvedimento (L. 190/2014), tale integrativa può essere presentata anche a controllo fiscale iniziato, sempreché non sia stato notificato l'atto di accertamento.

Pertanto, la procedura mediante la quale è possibile emendare la dichiarazione e compensare l'imposta oltre i termini previsti dall'art. 2, c. 8-bis, D.P.R. n. 322/1998, è quella fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 31/E del 2013.

Ciò consente al contribuente di rimediare ad eventuali errori ricalcolando le imposte per tutte le annualità interessate presentando la dichiarazione solo con riferimento all'ultima annualità emendabile. In questo modo risultano emendabili anche le annualità che sono ancora accertabili e soprattutto utilizzabile in compensazione orizzontale la maggiore imposta derivante dall'integrazione delle dichiarazioni.

Inoltre, in rispetto al principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione, l'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti estende le previsioni recate dalla circolare n. 31/E/2013:

- a tutte le categorie di contribuenti, e non solo a quelli titolari di reddito d'impresa,
- a tutte le tipologie di errore dalle quali può derivare pregiudizio al contribuente, e non solo agli errori contabili che abbiano comportato violazioni del principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa.

Quindi, possono essere emendate ad esempio:

- le dichiarazioni presentate dal titolare di un reddito fondiario che non ha applicato correttamente le riduzioni previste per gli immobili storici *ex lege* n. 1089/1939;
- le dichiarazioni redatte da un lavoratore autonomo, nelle quali è stato inserito un componente positivo assoggettato a tassazione secondo il principio di competenza in luogo del principio di cassa;
- le dichiarazioni nelle quali il contribuente non ha indicato oneri deducibili *ex art. 10 TUIR* e/o detraibili *ex art. 15 TUIR*.

Nel caso in cui dalla rettifica delle dichiarazione non compaia un credito d'imposta ma una maggior perdita fiscale, il contribuente può avvalersi delle ordinarie regole di riportabilità della stessa.

Le integrazioni a favore del contribuente potranno riguardare le correzioni di errori commessi in periodi d'imposta autonomamente accertabili alla luce dei termini di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973, che per effetto di quanto stabilito dalla legge di Stabilità 2016 sono stati modificati.

Infine, a decorrere dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2016 (Unico 2017):

- gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo (e non più entro il quarto anno) a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo (e non più entro il quinto) a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

**Leggi anche:**

[E' possibile presentare una dichiarazione integrativa a favore dopo la ricezione dell'avviso bonario?](#)

[Dichiarazioni integrative](#)

18 agosto 2016

Giovanna Greco