

## Dichiarazione integrativa: cosa cambia dopo la Legge di Bilancio

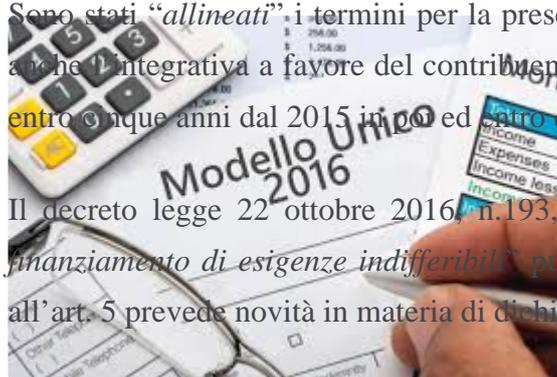
di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 11 Novembre 2016

finalmente sono stati allineati i termini per la presentazione di dichiarazioni integrative correttive: dopo il recente decreto Legge anche l'integrativa a favore del contribuente, come già accade per quella a sfavore, può essere presentata entro cinque anni (annualità dal 2015 in poi) o entro quattro anni (annualità dal 2011 al 2014)

Sono stati *“allineati”* i termini per la presentazione di dichiarazioni integrative *“correttive”*; in sostanza anche l'integrativa a favore del contribuente, come già accade per quella a sfavore, può essere presentata entro cinque anni dal 2015 in poi ed entro quattro anni dal 2011 al 2014.

Il decreto legge 22 ottobre 2016, n.193, dal titolo *“Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”* pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 249, del 24 ottobre 2016, all'art. 5 prevede novità in materia di dichiarazione integrativa a favore.



### La normativa di riferimento

Occorre preliminarmente ricordare che l'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, prevede che le dichiarazioni possano essere integrate dal contribuente per correggere errori ed omissioni, mediante successiva dichiarazione da presentare entro il termine di decadenza di cui all'art. 43, del D.P.R. n. 600/1973, fatta salva l'applicazione di sanzioni.

Proprio tale indicazione normativa sul trattamento sanzionatorio (eventuale) sembrerebbe indurre a credere che in tale situazione rientrino tutte le possibili correzioni, sia a danno che a favore del contribuente. Inoltre, il fatto che la norma conservi un termine finale per la correzione (quello previsto per l'accertamento) induce ulteriormente a ritenere che il dispositivo sia valevole sia per la dichiarazione a sfavore che per quella a favore, per la semplice circostanza che nessun contribuente provvederebbe a rettificare a proprio sfavore una dichiarazione per la quale l'Amministrazione non ha più potere di

contestazione.

Il successivo comma 8-bis, dell'articolo 2, consente la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore entro il termine prescritto per la presentazione del modello relativo al periodo d'imposta successivo; l'eventuale credito può essere utilizzato in compensazione, con Modello F24.

Secondo un orientamento della dottrina dominante sarebbe sempre ammissibile, per il contribuente, la presentazione della dichiarazione integrativa a favore, anche dopo il decorso del termine del modello successivo, con la sola differenza che la dichiarazione "*tempestiva*" darebbe la possibilità di utilizzare la compensazione di cui al D.Lgs. n. 241/1997, mentre la dichiarazione integrativa a favore oltre il termine "*annuale*" non conferirebbe tale beneficio. In tal modo, non vi sarebbe una differenziazione teorica nella posizione dei contribuenti per poter far valere i propri diritti, corrispondenti a principi fondamentali del sistema.

Tale lettura è stata da tempo osteggiata dall'Agenzia delle entrate (risoluzioni n. 459/E/2008, n. 132/E/2010 e n. 58/E/2016), che ritiene che la dichiarazione correttiva a favore possa essere presentata solo entro il termine indicato dal comma 8-bis, del richiamato articolo 2; ove la correzione sia posta in essere oltre tale termine, invece, si dovrebbe ricorrere obbligatoriamente alla presentazione di una istanza di rimborso delle maggiori imposte versate, con la procedura di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Tale diversità di comportamento è stata di recente avvalorata dalla Cassazione a Sezioni Unite che, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, ha affermato che:

- la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, 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, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, c. 8-bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante;
- la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'Amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600/1973, art. 43;

- il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38, del D.P.R. n. 602/1973, è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322/1998, art. 2, c. 8-bis;
- il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322/1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602/1973, art. 38, 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.

### **La novità contenuta nel Decreto Legge 193/2016**

L'articolo 5 del decreto legge 193/2016 estende la possibilità per il contribuente di presentare la dichiarazione integrativa a proprio favore (Irpef, Irap, sostituti d'imposta e IVA) anche oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (entro l'anno). In tal caso il credito che dovesse emergere dalla dichiarazione presentata oltre detto termine potrà essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni ridotte.

Si evidenzia che la norma, nel recepire l'orientamento consolidato della giurisprudenza espresso nella sentenza suindicata, n. 13378 del 2016 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, disciplina con sistematicità la possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione integrativa a lui favorevole anche oltre il termine di un anno.

Infatti il quadro normativo che emerge dalla sentenza della Cassazione determina uno squilibrio in favore dell'amministrazione finanziaria rispetto al contribuente, dal momento che mentre la prima ha facoltà di procedere alle rettifiche d'ufficio entro i generali termini di accertamento, a quest'ultimo è data facoltà di rettificare in proprio favore la dichiarazione, con conseguente possibilità di godere immediatamente dei benefici della rettifica mediante compensazione, unicamente entro il ben più ristretto termine di un anno. Il contribuente potrebbe solamente presentare istanza di rimborso per le imposte versate in eccesso entro quarantotto mesi dal versamento (art. 38, del D.P.R. n. 602 del 1973), potendo però incorrere in un rifiuto da parte del fisco contro il quale rimane unicamente la strada del contenzioso giurisdizionale.

Il comma 1 dell'articolo 5 del D.L. 193/2016 modifica il D.P.R. n. 322 del 1998 agli articoli 2 (dichiarazione Irpef e Irap) e 8 (dichiarazione IVA) estendendo la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa a favore del contribuente anche oltre l'anno.

In particolare, con riferimento all'articolo 2, la norma da un lato chiarisce che se il credito o il maggior credito emerge da una dichiarazione integrativa presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, lo stesso può essere utilizzato in compensazione (comma 8).

Dall'altro dispone che se il credito emerge da una dichiarazione integrativa presentata oltre detto termine può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Si prevede, inoltre, che nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene presentata la dichiarazione integrativa devono essere indicati il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa, nonché l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione, al fine di consentire il controllo dell'effettivo utilizzo (comma 8-bis).

Con riferimento alla dichiarazione annuale IVA, il nuovo comma 6-bis, dell'articolo 8, introduce la possibilità di integrare la dichiarazione, anche in senso favorevole al contribuente, entro i termini previsti per l'accertamento (ovvero, in caso di presentazione della dichiarazione della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, in caso di omessa presentazione o di nullità della dichiarazione della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata – art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972).

L'eventuale credito derivante da un minor debito o da un maggior credito, emergente dalla dichiarazione integrativa presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale, oppure può utilizzato in compensazione o può essere chiesto a rimborso se ricorrono i presupposti di cui all'articolo 30, del DPR 633/1972 (comma 6-ter).

Il comma 2, dell'articolo 5, del Decreto Legge in commento, aggiorna i riferimenti normativi della disciplina del termine dell'accertamento in caso di presentazione di dichiarazione integrativa.

Va evidenziato che l'art. 1, c. 640, della legge di Stabilità 2015, dispone un allungamento dei termini sia relativi alla notifica delle cartelle di pagamento, sia dei termini relativi all'accertamento, coerenti con le modifiche in materia di dichiarazione integrativa e di ravvedimento.

In particolare la norma precisa che, ove sia presentata una dichiarazione integrativa (ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del richiamato D.P.R. n. 322 del 1998) e in tutti i casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, decorrono, dalla presentazione di tali dichiarazioni (comma 640, lettera a).

Inoltre (comma 640, lettera b) i limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione, i termini per l'accertamento decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

La legge di Stabilità 2015, in tali commi, chiarisce che l'allungamento dei termini vale anche per l'imposta di registro, per la quale i termini relativi all'attività di accertamento e riscossione decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

Si tratta dei termini di cui all'articolo 76, del D.P.R. n. 131 del 1986, ai sensi del quale si deve richiedere la registrazione, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui essa avrebbe dovuto essere richiesta o si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio; inoltre, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta eventualmente dovuta deve essere notificato entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale. Tale disposizione prevede, inoltre, specifici termini di richiesta delle registrazioni, se l'imposta è assolta per via telematica.

Analogamente è precisato che i termini relativi all'imposta di successione e donazione (di cui all'articolo 27, del D.Lgs. n. 346 del 1990) decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

La norma contenuta nel decreto legge 193/2016 aggiunge il riferimento al nuovo comma 6-bis, dell'articolo 8 (integrazione della dichiarazione IVA).

11 novembre 2016

Federico Gavioli