

I nuovi termini per presentare l'integrativa a favore

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 30 Novembre 2016

analisi delle nuove tempistiche (più favorevoli al contribuente) che permettono di presentare la dichiarazione integrativa a favore anche dopo che si è presentata la dichiarazione per il periodo d'imposta successivo

L'art. 5, del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016, in vigore dal 24 ottobre 2016, titolato "*Dichiarazione integrativa a favore*", ha sostituito nell'art. 2, del D.P.R. n. 322/98, i commi 8 e 8-bis.

La novella normativa prevede che, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs.n.472/97, le dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore reddito o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'art.43 del D.P.R. n.600/73.

L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni integrative può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n. 241/97.

Nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, il credito può essere utilizzato in compensazione per il pagamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa nonchè l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione.

Ai fini 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. In sede di prima stesura, a differenza delle regole previste ai fini reddituali, la norma prevedeva che solo 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, poteva essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale, oppure poteva essere utilizzato in compensazione o poteva essere chiesto a rimborso se ricorrono i presupposti di cui all'art.30 del D.P.R. n. 633 del 1972 (comma 6-*ter*), mentre il credito derivante da una *correzione ritardata* (entro i termini ordinari per l'accertamento) soggiaceva alle regole ordinarie, uscendo dal confine della dichiarazione.

Con la modifica approvata alla Camera, la dichiarazione integrativa Iva potrà prevedere la richiesta di rimborso del credito anche se è presentata oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Tale credito potrà essere utilizzato in compensazione orizzontale per il pagamento dei debiti maturati successivamente.

In ogni caso il contribuente, sia ai fini reddituali che Iva, ha la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito o di una minore eccedenza detraibile.

Lo slittamento dei termini di decadenza per le dichiarazioni integrative

L'art. 5, del D.L. n. 193/2016, precisa che lo slittamento dei termini di decadenza per le dichiarazioni integrative investe i "*solì elementi*" oggetto di modifica.

La norma interviene sull'art. 1, c. 640, della L. n. 190 del 23 dicembre 2014, al fine di meglio precisare che la riapertura dei termini di accertamento (decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa) opera limitatamente ai "*solì*" elementi oggetto dell'integrazione, dovendosi per tali ultimi intendere, unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera non corretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa.

Rileviamo che, in presenza di un corretto trattamento contabile degli errori di qualsiasi tipologia, purché aventi riflesso su componenti negativi e positivi che concorrono alla formazione del reddito imponibile, la circolare n. 31 del 24 settembre 2013 delle Entrate evidenziava la necessità di valutare se, in linea di principio, sia consentito al contribuente il recupero del componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale è stato commesso l'errore ovvero la possibilità di assoggettare a tassazione il componente positivo, anch'esso non rilevato, nel periodo d'imposta corretto.

La stessa circolare n. 31/2013 aveva osservato che la possibilità di tenere conto delle correzioni degli errori deve essere coordinata, da un lato, con i termini previsti dall'ordinamento, a pena di decadenza, per il contribuente che intende modificare la dichiarazione in proprio favore (per sintetizzare le variazioni derivanti dalla riliquidazione, in via autonoma, delle precedenti dichiarazioni) o in proprio sfavore, dall'altro, con i termini previsti per l'amministrazione finanziaria, sempre a pena di decadenza, per esercitare il proprio potere di accertamento.

Sia con particolare riferimento all'ipotesi in cui il contribuente intenda, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, recuperare un elemento negativo non dedotto in precedenti annualità, sia, specularmente, qualora il contribuente integri a proprio sfavore la dichiarazione, per rilevare errori consistenti nell'omessa imputazione di elementi positivi, *“l'attività accertativa degli uffici si esplica in relazione e nei limiti degli elementi rappresentati nella medesima dichiarazione. Tali dichiarazioni rappresentano, infatti, lo strumento mediante il quale il contribuente può ottenere il riconoscimento di elementi rilevanti ai fini fiscali altrimenti non più opponibili all'amministrazione Finanziaria per decorrenza dei termini ed è, pertanto, da ritenere idonea a 'rigenerare' l'efficacia degli stessi nell'annualità di presentazione”*.

Pertanto, l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza ordinari, calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione.

Se è possibile riconoscere al contribuente la possibilità di correggere errori che abbiano inciso sulla stessa, in dichiarazioni ancora soggette al potere di accertamento, tale facoltà rende attuabile il *“pieno controllo da parte degli uffici delle annualità a cui è riferibile la sussistenza dei presupposti che fondano la richiesta e di quelle successivamente interessate. È, inoltre, necessario che, a tale fine, il contribuente sia in possesso di tutta la documentazione idonea a comprovare la puntuale sussistenza dei presupposti*

sostanziali dell'istanza e che provveda ad esibirla agli uffici nell'ambito della relativa attività istruttoria".

L'ultima precisazione normativa sgombra il campo da ogni dubbio, pur se anche l'Assonime aveva già osservato, nella circolare 15/2015, relativamente alla precedente formulazione, che se un contribuente "si ravvede in merito alla mancata rilevazione dei ricavi derivanti da una compravendita ... gli organi accertatori potranno fruire della proroga dei termini non per accertare ulteriori e diverse violazioni, bensì solo per verificare se il contribuente si è correttamente ravveduto in merito alla fattispecie cui si riferisce la violazione".

La nuova formulazione: art.1, comma 640, della L.n.190/2014

Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore:

a) ...

b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione;

c) ...

d) ...

30 novembre 2016

Gianfranco Antico