

## La denuncia dei redditi è modificabile anche a verifica fiscale in corso?

di Antonino & Attilio Romano

Pubblicato il 12 ottobre 2008

Dichiarazione integrativa possibile, anche con l'ufficio in azienda. E' questo il contenuto della sentenza n. 4/5/2008, emessa dalla V sezione della Commissione tributaria provinciale di Ferrara, secondo cui la denuncia dei redditi, quale manifestazione di scienza del contribuente, è sempre rettificabile con la presentazione di una dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2, commi 8 ed 8-bis, D.P.R. n. 322 del 1998.

### **Dichiarazione quale manifestazione di scienza**

Qualche mese fa ci eravamo occupati della possibilità di emendare una dichiarazione dei redditi con verifica fiscale in corso ([Una dichiarazione dei redditi integrativa è in grado di annullare l'accertamento a seguito dell'ispezione dell'Ufficio e redazione processo verbale? maggio 2008](#)), . In quella occasione considerato che il legislatore in caso di accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative negava l'ammissibilità del ravvedimento operoso, ma non quella della presentazione della dichiarazione integrativa, propendevamo per una soluzione positiva.

Alle medesime conclusioni perviene la sentenza n. 4/5/2008, emessa dalla C.T.P. di Ferrara **(1)** secondo cui, la dichiarazione dei redditi integrativa (quale manifestazione di scienza), godendo di una autonomia propria e non essendo strumentale ad altri istituti, nessuna disposizione normativa impedisce che la stessa possa essere presentata anche dopo l'avvenuto inizio di una verifica fiscale.

Ripercorriamo brevemente la normativa e la prassi di riferimento per poi illustrare i contenuti della sentenza citata.

## **Legislazione vigente**

Come noto, la rettifica della dichiarazione dei redditi è disciplinata dall'art. 2, comma 8, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 del 1998.

Tale disposizione prevede che la correzione degli errori e l'integrazione delle omissioni nelle dichiarazioni dei redditi, dell'**irap** e dei sostituti d'imposta, possono effettuarsi, fatta salva l'applicazione delle sanzioni, mediante la presentazione di una successiva dichiarazione.

Quest'ultima deve essere presentata entro il "*termine per l'accertamento*" di cui all'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria.

Ad esempio, l'errore commesso nella dichiarazione presentata nell'anno 2005

(ad esempio, minore reddito d'impresa per effetto di ammortamenti non spettanti) potrà essere corretta entro il 31 dicembre dell'anno 2009 **(2)**.

Con una diversa disposizione, recata dall'articolo 2, comma 8-*bis*, D.P.R. n. 322 del 1998, è previsto che il contribuente possa integrare **a suo favore** le dichiarazioni dei redditi, dell'*irap* e dei sostituti d'imposta, per correggere errori o omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o un minor credito d'imposta.

Tale integrazione deve effettuarsi mediante una successiva dichiarazione che va prodotta entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo.

In questo caso, l'integrazione da operare nella dichiarazione redatta per l'anno 2007, deve essere presentata entro il 31 luglio 2009, termine ultimo di presentazione della dichiarazione per l'anno 2008 **(3)**.

Diversamente da quelle elaborate ai sensi del precedente comma 8, le correzioni operate ai sensi dell'articolo 2, comma 8-*bis*, se effettuate nei termini, non sono soggette a sanzioni.

Il maggior credito d'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa in diminuzione può utilizzarsi in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

L'amministrazione finanziaria, in sede di stesura della circolare ministeriale 25

gennaio 2002, n. 6, ha precisato che le dichiarazioni integrative di cui ai commi 8 e 8-bis presuppongono che la dichiarazione originaria sia stata a suo tempo validamente e tempestivamente presentata.

In applicazione di tale principio, possono formare oggetto d'integrazione anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza che, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 7 dell'articolo 2, sono considerate valide salva l'applicazione della sanzione prevista per il ritardo nella presentazione **(4)**.

#### **Integrativa e ravvedimento operoso : coordinamento tra le due discipline**

La disciplina della dichiarazione integrativa di cui ai commi 8 e 8-bis dell'articolo 2 deve coordinarsi con quella del ravvedimento previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Innanzitutto l'ambito di applicazione temporale della integrazione ai sensi dell'articolo 2, comma 8, è più ampio di quello previsto per il ravvedimento disciplinato dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997.

Quest'ultimo, infatti, consente di integrare la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'errore o l'omissione si è verificato.

Si evidenzia inoltre, che a differenza delle dichiarazioni integrative di cui ai commi 8 e 8-bis dell'articolo 2, **il ravvedimento è precluso** se sono *“iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento ....”*.

Sotto il profilo sanzionatorio, infine, a differenza dell'integrazione di cui al comma 8 dell'articolo 2, che comporta l'applicazione delle sanzione per intero, l'istituto del ravvedimento richiede il pagamento in misura ridotta della sanzione prevista per la commessa violazione.

## **Prassi ufficiale**

### **La risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006**

Successivamente all'emanazione della circolare n. 6 del 2002, l'amministrazione finanziaria si è occupata della possibilità di emendare la dichiarazione e sui termini della rettifica a favore del contribuente; rettifica, tuttavia, non in grado di alterare imponibile ed imposta.

La risposta diffusa dall'amministrazione centrale è stata di segno negativo.

Difatti, secondo quanto si legge nel documento ufficiale *“...nel caso in cui i costi non siano stati separatamente indicati in dichiarazione, al contribuente non è*

*consentito correggere la dichiarazione, avvalendosi delle procedure previste dall'articolo 2, commi 8 e 8 bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322...".*

Ciò, in quanto, dalla correzione della dichiarazione non discendeva né una rettifica del reddito a favore del fisco, né una rettifica dello stesso a favore del contribuente.

La separata indicazione dei costi, eventualmente effettuata in sede di rettifica della dichiarazione, infatti, non determinava:

- un aumento della base imponibile del contribuente (presupposto per l'applicazione del comma 8 dell'articolo 2), ovvero;
- una riduzione della stessa (presupposto per l'applicazione del comma 8 bis, come si desume dalla Circolare 6/E del 25 gennaio 2002).

Pertanto, se la correzione del comportamento fiscale adottato originariamente determina un mutamento (a debito o a credito) sostanziale in termini di imponibile ed imposta, la presentazione dell'integrativa è da ritenere sicuramente ammessa.

### **La risoluzione n. 11/E del 18 gennaio 2008**

Una parziale conferma della possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi si rinviene nella recente risoluzione ministeriale 18 gennaio 2008, n. 11, dove l'agenzia delle entrate <supera> la posizione secondo cui la rettifica debba riguardare necessariamente un errore "sostanziale" dal quale scaturisce una posizione a debito o a credito del contribuente.

In quella occasione è stato precisato che le irregolarità commesse con riferimento a due dichiarazioni precedenti (nelle quali il test di operatività sulle società di comodo era stato compilato in base a dati non coerenti con i corretti principi contabili), potessero essere sanate tramite la presentazione di dichiarazioni integrative da presentare ai sensi della disposizione contenuta nel comma 8 dell'articolo 2 del DPR n. 322 del 1998.

Tale disposizione stabilisce, infatti, che, salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare entro i termini per l'accertamento, e cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione.

In sostanza, l'irregolarità poteva essere sanata tramite la presentazione della rettificativa senza esplicitamente anche richiedere che la rettifica debba dar luogo ad un adeguamento al reddito minimo della società istante **(5)**.

## **Orientamenti dottrinali**

A nostro parere, già la risoluzione n. 12/E/2006, autorizzava a propendere per ritenere ammissibile l'emendabilità della dichiarazione in presenza di "*...rettifica a favore...*" per il contribuente, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva e senza l'irrogazione di sanzioni ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322 del 1998.

D'altra parte, la stessa stampa specializzata che ha affrontato, seppur in modo incidentale l'argomento, ha ipotizzato una soluzione positiva **(6)** ricordando come la norma "*..prevede che accessi, ispezioni e verifiche non risultino ostativi alla rettifica, ... Chiaramente, quando invece risulta emesso l'atto di rettifica del Fisco, la correzione da parte del contribuente non risulta più possibile..*".

In tali termini l'unico ulteriore dubbio può essere rappresentato dall'individuazione del termine entro cui sia consentita la rettifica a favore del contribuente.

Su questo aspetto si segnala una interessante pronuncia della C.T.R. Puglia, n. 258 del 2007, sezione XXIII **(7)**, per la quale - in antitesi rispetto all'opinione ministeriale che distingue la rettificativa a debito (art. 2, co. 8, D.P.R. n. 322/98) e la rettificativa a credito (art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/98) - una volta ammessa in via amministrativa la possibilità di correggere l'errore veniva consentita la presentazione della dichiarazione integrativa, comunque, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo, per tutte le irregolarità o infedeltà senza distinzione.



## **I principi contenuti nella sentenza n. 4/5/2008, C.T.P. Ferrara**

Avallo giurisprudenziale alla tesi fin qui sostenuta è stato offerto dai Giudici tributari della V sezione della Corte di merito ferrarese che, accogliendo il ricorso di una società avverso un avviso di accertamento ammette la possibilità di presentare dichiarazione integrativa, prevista dal citato art. 8, comma 8, D.P.R. n. 322/98, anche nell'eventualità che il contribuente sottoposto sia contemporaneamente a verifica tributaria.

Secondo quanto statuito dalla V sezione della commissione tributaria la denuncia integrativa:

- *“...non può mutare se presentata prima o in concomitanza di un controllo...”;*
- *la cui presentazione non può essere considerata “...strumentale ai fini del ravvedimento operoso...”.*

Ne consegue, precisa la sentenza n. 4/5/2008, che come affermato dalla stessa Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 6 del 2002, che il principio di emendabilità della dichiarazione *“...deve valere in ogni ipotesi di errore del contribuente anche quando la violazione è stata constatata in sede di verifica...”.*

Aderisce a tale importantissimo assunto la Corte di Cassazione, con sentenza n. 17394/2002, secondo cui la dichiarazione dei redditi, non avendo natura di atto negoziale e dispositivo, ma recando una mera esternazione di scienza e di giudizio, è sempre modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo pertanto un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria.

Antonino Romano

11 Ottobre 2008

## **NOTE**

**(1)** A. PALADINO, La denuncia dei redditi è sempre emendabile, "Italia Oggi" mercoledì 1 ottobre 2008.

**(2)** Il comma 8 dell'articolo 2 prevede altresì che la dichiarazione integrativa possa presentarsi anche in via telematica, secondo le modalità di cui all'articolo 3, e non solo per il tramite di un

ufficio postale come previsto dal precedente testo dello stesso comma 8. Sul maggior reddito è applicabile la sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Il modello di dichiarazione da utilizzare ai fini della integrazione è quello conforme al modello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione rettificativa.

**(3)** Al pari della dichiarazione integrativa di cui al comma 8, quella in esame (dichiarazione integrativa in diminuzione) può presentarsi anche in via telematica, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando i modelli approvati per il periodo d'imposta cui la integrazione è riferita.

**(4)** Le dichiarazioni presentate oltre i novanta giorni, invece, dovendosi considerare omesse (costituiscono titolo solo per la riscossione delle imposte evidenziate), non possono essere oggetto d'integrazione, mentre, la dichiarazione si considera omessa anche se trasmessa dall'intermediario incaricato con ritardo superiore a 90 giorni.

**(5)** G. GAVELLI, Per l'operatività tempi più lunghi, Il Sole 24 Ore del Lunedì, 25 febbraio 2008, pag. 34.

**(6)** D. DEOTTO, Entrate e contribuenti, correzioni su piani diversi, Il Sole 24 Ore del Lunedì, 25 febbraio 2008.

**(7)** G. GAVELLI, L'accesso de Fisco non blocca l'emendabilità, Il Sole 24 Ore del Lunedì, 25 febbraio 2008.

si veda anche: L'avvio di una verifica fiscale impedisce il ravvedimento operoso?  
(Concetta Pagano)

