

Adempimenti

DICHIARAZIONI dei REDDITI e ai FINI IRAP

TARDIVA PRESENTAZIONE e DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 22.7.1998, n. 322 [CFF 7044], le dichiarazioni dei redditi e dell'Irap vanno presentate in **via telematica entro il nono mese successivo** a quello di **chiusura** del periodo d'imposta (30 settembre per coloro i quali hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Sono considerate **valide** le dichiarazioni presentate **entro 90 giorni dalla scadenza** di suddetto termine; quelle presentate **oltre** si considerano **omesse**, pur costituendo titolo per la **riscossione** delle imposte in esse indicate. È possibile **correggere** i **dati** contenuti in una dichiarazione precedentemente inviata; in particolare, l'emendabilità di una dichiarazione è stret-

tamente collegata alla sua **validità**, in quanto non è possibile presentare dichiarazioni integrative sia a «favore», che a «sfavore», ove la dichiarazione originaria sia stata presentata decorsi i 90 giorni di cui sopra. Sempre in tema di emendabilità, è dibattuto in dottrina il termine di invio della dichiarazione integrativa a «favore»: secondo l'Agenzia delle Entrate questo coincide con il termine prescritto per la **presentazione della dichiarazione** relativa al **periodo d'imposta successivo**. Secondo l'Assonime è possibile la presentazione di una dichiarazione integrativa a «favore» entro il più ampio termine di cui all'art. 43, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF 6343].

DICHIARAZIONI TARDIVE: scade il **29.12.2010** il **termine ultimo** per la **regolarizzazione**, mediante **ravvedimento** della presentazione del **Mod. Unico 2010**. Dispone, infatti, il co. 7, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998 [CFF 7044], che «*sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta*».

Poiché, in base ai co. 1 e 2 del medesimo articolo, per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'originaria data di scadenza per la presentazione telematica del Mod. Unico 2010 era quella del 30.9.2010, i 90 giorni scadono il 29.12.2010, con l'ulteriore precisazione che le dichiarazioni presentate oltre detto termine, si considerano omesse.

La presentazione della dichiarazione nei 90 giorni comporta, comunque, l'irrogazione delle **sanzioni** amministrative per il **ritardo**, salvo il caso in cui il contribuente si avvalga dell'istituto del **ravvedimento** operoso.

Nello specifico, il ravvedimento comporta il versamento di sanzioni ridotte pari a € 21 (1/12 del minimo di € 258), a condizione che le violazioni oggetto della regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (inviti di comparizione, questionari, richieste di documenti, ecc.) delle quali l'autore ed i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

L'importo è dovuto per **ciascuna dichiarazione** inclusa nel **Mod. Unico**; quindi, se nell'Unico sono comprese sia la dichiarazione dei redditi sia quella Iva, vanno versati € 42.

Il **codice tributo** da indicare nel Modello F24 è l'**8911**.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA a «FAVORE» del CONTRIBUENTE

Finalità	Condizioni
<p>L'intento è quello di correggere errori ed omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● maggior reddito; ● maggior debito d'imposta; ● minor credito. 	<p>L'Agenzia delle Entrate e le istruzioni al Modello Unico precisano che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● l'emendabilità è concessa a condizione che la dichiarazione originaria sia stata a suo tempo validamente presentata (anche tardivamente, ma entro 90 giorni); ● l'integrativa a «favore» va spedita entro la data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

EMENDABILITÀ della DICHIARAZIONE: il concetto di dichiarazione valida è di rilevante importanza, in quanto da ciò consegue la possibilità o meno di **emendare l'autoliquidazione** in precedenza effettuata.

Come noto, infatti, la **dichiarazione** dei redditi presentata dal contribuente **non ha natura negoziale**, ma in quanto dichiarazione di scienza (non avente, quindi, natura dispositiva) può essere sempre **ritrattata**, in ossequio al principio di **giusta capacità contributiva** di cui all'art. 53 della Costituzione.

Come si preciserà più avanti, la ritrattazione di quanto in precedenza comunicato al Fisco deve avvenire secondo precise modalità; ciò che preme evidenziare, da subito, è che il Legislatore concede al contribuente la possibilità di ritrattare, in modo da vedersi tassata la capacità contributiva reale; *condicio sine qua non*, però, è che il contribuente abbia agito in **maniera diligente**, nel senso che deve essere stata in precedenza presentata una **dichiarazione valida**, ossia una dichiarazione presentata al più tardi entro 90 giorni dall'ordinaria data di scadenza.

In caso contrario, non può esserci emendabilità, visto che la dichiarazione **presentata fuori tempo massimo** costituisce al più titolo per la **risossione** delle imposte dovute in base agli imponibili in essa indicati.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA: al contribuente, come detto, è lasciata la possibilità di ritrattare i dati precedentemente comunicati al Fisco.

Può accadere che il ripensamento avvenga già prima dell'originaria data di scadenza, in tal caso si parla di **dichiarazione correttiva nei termini**.

Prendendo il caso di un contribuente che, particolarmente solerte, abbia proceduto all'invio telematico del Mod. Unico 2010 già in data 1.9.2010 e che, in data 20.9.2010, si sia accorto di aver commesso un errore, ben ha potuto presentare una nuova dichiarazione, a sostituzione

della precedente, barrando l'apposita casella nel frontespizio «*dichiarazione correttiva nei termini*», entro lo scorso 30.9.2010.

Più frequentemente però ci si accorge degli errori commessi a distanza di tempo, per cui è necessario fare ricorso ad un altro istituto: quello della **dichiarazione integrativa**, che può essere sia a «favore» che a «sfavore» del contribuente.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA a «FAVORE»: la dichiarazione integrativa a «favore» è disciplinata dal co. 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998, il quale dispone 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 d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare (...) non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo*».

Prosegue il co. 8-bis, sancendo che l'**eventuale maggior credito** che viene liquidato nell'integrativa può da subito essere utilizzato in **compensazione** ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 241/1997 [CFF 7418].

Per fare un esempio, le società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare potranno presentare l'eventuale dichiarazione integrativa a «favore» per l'anno 2009, entro il termine previsto per l'invio telematico del Mod. Unico 2011, cioè entro il 30.9.2011.

Anche in questo caso, come per la correttiva, andrà barrata l'apposita casella del frontespizio «*dichiarazione integrativa a favore*».

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA a «SFAVORE»: la dichiarazione integrativa a «sfavore» è disciplinata dal co. 8, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998, il quale prevede che il contribuente possa presentare

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA a «SFAVORE» del CONTRIBUENTE

Finalità	Condizioni
<p>L'intento è quello di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● dichiarare un maggior reddito; ● dichiarare un minor credito; ● correggere violazioni meramente formali che non ostacolino l'attività di controllo; ● correggere violazioni formali in grado di incidere sull'attività di controllo. 	<ul style="list-style-type: none"> ● L'emendabilità è concessa a condizione che la dichiarazione originaria sia stata a suo tempo validamente presentata (anche tardivamente, ma entro 90 giorni); ● l'integrativa a «sfavore» va spedita entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione oggetto di rettifica; ● è possibile usufruire del ravvedimento operoso, se il contribuente invia la dichiarazione integrativa entro il termine (più breve) di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

una dichiarazione integrativa, sostitutiva della precedente, al fine di:

- dichiarare un **maggior reddito**;
- dichiarare un **minor credito**;
- correggere **violazioni meramente formali** che non ostacolino l'attività di **controllo**;
- correggere **violazioni formali** in grado di **incidere** sull'attività di **controllo**.

Il termine concesso per la presentazione della dichiarazione integrativa a «sfavore» è **più ampio** rispetto a quello previsto per l'integrativa a «favore», coincidendo con quello di cui all'art. 43, D.P.R. 600/1973 [CFF @ 6343].

La rettifica è possibile, quindi, **fino al 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la **dichiarazione originaria**.

Poiché però si tratta di **correggere un imponibile in aumento**, è importante combinare l'istituto dell'integrativa, ove possibile, con quello del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997.

Se, quindi, la rettifica avviene in assenza di accessi, ispezioni e verifiche, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro il termine (minore rispetto a quello previsto dall'art. 43 suddetto) di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, il contribuente potrà versare mediante il Modello F24, oltre alle **maggiori imposte ed interessi** conseguenti all'eventuale maggiore imponibile emerso, anche le correlate **sanzioni in misura ridotta**.

In particolare, al fine di determinare l'ammontare della sanzione applicabile, si deve ulteriormente distinguere se gli errori oggetto di correzione sarebbero o meno rilevabili in sede di controllo formale ai sensi degli artt. 36-bis e

36-ter, D.P.R. 600/1973 [CFF @ 6336a e 6336b].

Se si tratta di errori rilevabili ai sensi dei citati articoli, per la **regolarizzazione** si rende applicabile una **sanzione** del **3%** (1/10 della sanzione piena del 30%), oltre agli **interessi** nella misura del saggio legale.

Inoltre, se la regolarizzazione avviene **entro** il termine breve di **30 giorni** dall'**omissione**, la **sanzione** ridotta scende al **2,5%** (1/12 del 30%).

In caso contrario, cioè in caso di irregolarità non riscontrabili in sede di controllo formale, la sanzione minima normalmente applicabile sarebbe quella del 100%, cui consegue una **sanzione** ridotta pari al **10%** (1/10 del 100%), ove la regolarizzazione avvenga nel termine lungo sopra indicato.

OSSERVAZIONI: premesso che entrambe le previsioni evidenziate, ovvero quella del co. 8 e quella del co. 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998, trovano applicazione **anche** per la **dichiarazione Iva**, ci si interroga sulla possibilità della presentazione di una dichiarazione integrativa a «favore», nel più ampio termine previsto dall'art. 43, D.P.R. 600/1973.

C'è da dire che l'esegesi della norma non porta immediatamente ad identificare, quale dichiarazione integrativa a «favore», solo quella di cui al co. 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998; tale interpretazione restrittiva è stata però confermata più volte dall'Agenzia delle Entrate.

L'ultimo in ordine di tempo è stato l'orientamento di cui alla R.M. 2.12.2008, n. 459/E, in cui è stata ribadita la **tassatività** del **termine di un anno** per la **presentazione della dichiarazione integrativa** a «favore».

Sempre in questa pronuncia, l'Agenzia fa salvo il **principio di emendabilità** della **dichiarazione**, facendo proprio il principio preceden-

EMENDABILITÀ in PROPRIO FAVORE della DICHIARAZIONE

Secondo l'Agenzia delle Entrate:

- presentazione della dichiarazione integrativa ex co. 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998, se sono spirati i termini;
- presentazione dell'istanza di rimborso ex art. 38, D.P.R. 602/1973.

Secondo l'Assonime:

- presentazione della dichiarazione integrativa ex co. 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998, se sono spirati i termini;
- presentazione della dichiarazione integrativa ex co. 8, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998, supportata, se del caso, da un'istanza di rimborso ex art. 38, D.P.R. 602/1973.

temente espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza 6.12.2002, n. 17394: poiché l'operato di 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 giusta capacità contributiva** (art. 53, co. 1, della Costituzione) e dell'**oggettiva correttezza** dell'azione amministrativa (art. 97, co. 1, della Costituzione), è fatta sempre salva la possibilità per il contribuente di **rimediare all'errore** commesso, facendo ricorso alla procedura di **rimborso** di cui all'art. 38, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7238]. ⁽¹⁾

Secondo l'Agenzia delle Entrate, in sostanza, l'emendabilità a favore del contribuente si attua o mediante presentazione della **dichiarazione integrativa** o mediante presentazione dell'**istanza di rimborso**, a seconda che sia o meno spirato il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

A supporto della tesi contraria a quella dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, in favore della presentazione di una dichiarazione integrativa a «favore», nel più ampio termine concesso dall'art. 43, D.P.R. 600/1973, si è schierata l'Assonime con la Circolare 24.9.2007, n. 56.

Secondo l'Assonime la corretta esegesi normativa dovrebbe essere la seguente: l'art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 322/1998 permette la **rettifica a favore del contribuente entro** il termine di **presentazione della dichiarazione successiva**, con il vantaggio che il **credito** che ne scaturisce può essere utilizzato direttamente in **compen-**

sazione.

L'art. 2, co. 8, dello stesso D.P.R. consente, invece, la **rettifica**, sia a **favore** che a **sfavore** del contribuente, **entro** i termini di **decadenza** dell'azione di accertamento.

In caso di dichiarazione a «favore» del contribuente, che potrebbe supportare – come rilevato dalla stessa Assonime – anche un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 602/1973, **non** è invece possibile la **compensazione** di eventuali crediti emergenti dalla stessa.

CONCLUSIONI: si ritiene di aderire alla tesi dell'Assonime e, quindi, di essere a favore di un'istanza di **rimborso** ex art. 38, D.P.R. 602/1973, che fa solo da eventuale «supporto» ad una dichiarazione integrativa a «favore», presentata nel più ampio termine previsto dall'art. 43, D.P.R. 600/1973.

Basti pensare al caso di un contribuente che abbia dimenticato l'esposizione in dichiarazione di un credito, la cui *condicio sine qua non* ai fini dell'utilizzo è la risultanza dal Mod. Unico.

Spirato il termine di cui al co. 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. 322/1998, seguendo l'orientamento proposto dall'Agenzia delle Entrate, il credito parrebbe definitivamente perso, visto che non si vede come possa operare in tali casi l'istituto del rimborso.

Conclusione che avrebbe del paradossale, visto che sarebbe in contrasto con il **principio di emendabilità della dichiarazione**, posto a difesa dei principi costituzionali della **giusta capacità contributiva** (art. 53, co. 1, della Costituzione) e dell'**oggettiva correttezza** dell'azione amministrativa (art. 97, co. 1, della Costituzione).

⁽¹⁾ Sempre secondo l'Agenzia delle Entrate, il termine di 48 mesi per la richiesta di rimborso decorre dai pagamenti effettuati a saldo, essendo irrilevanti gli eventuali pagamenti effettuati a titolo di acconto.