



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF150

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	DICHIARAZIONE INTEGRATIVA – DISCIPLINA E PROBLEMATICHE
RIFERIMENTI	ART. 2, C. 8, DPR 322/1998; ART.13 D.LGS 472/97
CIRCOLARE DEL	29/08/2019

Sintesi: il legislatore consente al contribuente di emendare la propria dichiarazione, modulando diversamente il regime sanzionatorio in base alla natura delle omissioni o degli errori contenuti nella dichiarazione originaria e in base ai tempi in cui la rettifica viene effettuata.

Nei casi di dichiarazione infedele e omessa, inoltre, può scattare la disciplina penale, contenuta nel D.lgs. 74/2000, qualora le violazioni commesse sono specificamente previste nel provvedimento citato.

Si traccia di seguito un profilo della disciplina della dichiarazione integrativa, tenendo conto dei recenti interventi legislativi e dell'altrettanto recente giurisprudenza della cassazione e della prassi amministrativa.

La disciplina della dichiarazione integrativa è strettamente connessa con la disciplina del ravvedimento operoso. Occorre pertanto considerare le norme di seguito riportate.

DISCIPLINA DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA	
DPR 322/1998	Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni
DPR 600/1973	Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.
DPR 633/1972	Iva
D.LGS. 472/1997	Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie
D.LGS. 471/1997	Riforma delle sanzioni tributarie non penali

LA RETTIFICA DELLA DICHIARAZIONE ORIGINARIA

La disciplina della dichiarazione integrativa trova fondamento nell'art. 2, c. 8, DPR 322/1998, del quale si considera inizialmente lo stralcio di seguito riportato.



"le dichiarazioni possono essere integrate per correggere errori od omissioni, mediante successiva dichiarazione ..."



Attenzione: la correzione della dichiarazione richiede che la dichiarazione originaria "... sia stata a suo tempo validamente e tempestivamente presentata" (C.M. n. 6/2012, par. 3.2).

EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

Per delimitare il campo in merito alla emendabilità della dichiarazione occorre fare riferimento alla prassi ed alla giurisprudenza, considerando che la dichiarazione fiscale costituisce una dichiarazione di scienza, come precisato dalla **cassazione**, nella **sentenza n. 21968/2015**, della quale si riporta di seguito un estratto:



"la dichiarazione dei redditi non è un atto negoziale o dispositivo, bensì una dichiarazione di scienza, sicché, in caso di errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente, è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile quando possa derivarne l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante ..."

In particolare la **cassazione**, mediante la **sentenza n. 19410/2015**, ha precisato quanto segue:

- ➔ sono emendabili e ritrattabili gli errori, testuali o extratestuali di fatto o di diritto, necessariamente allegati, specificati e provati;
- ➔ l'errore deve riferirsi al contenuto "proprio" della dichiarazione di scienza.



Attenzione: sul solco del suddetto orientamento l'errore emendabile non deve riguardare *"la manifestazione di volontà implicita nell'esercizio di un'opzione offerta dal legislatore"* (cass., n. 25056/2006), come accade per l'opzione effettuata ai fini della rateizzazione della plusvalenza, a titolo esemplificativo, ai sensi dell'art. 86 del tuir (cass., n. 31061/2018) ovvero ai fini dell'utilizzo delle perdite pregresse (cass., n. 1117/2018).

TEMPISTICA PER L'INTEGRAZIONE

Va rilevato che la novità introdotta dai commi 130 e 131 dell'art. 1 L. 208/2015 e, più in particolare, l'equiparazione delle dichiarazioni integrative a favore alle dichiarazioni integrative a sfavore, uniformando le stesse ai termini previsti per l'accertamento della dichiarazione infedele.



N.B: la correzione delle dichiarazioni può avvenire **entro i termini fissati dall'art. 43** (c. 1) del DPR 600/1973: "entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione" (ai fini iva l'omologa disposizione si trova nell'art. 57, DPR 633/1972).

Redditi 2018



La disposizione sopra riportata riguarda le seguenti **dichiarazioni**:

- ➔ redditi;
- ➔ Irap;
- ➔ sostituti d'imposta,

mentre le disposizioni contenute negli artt. 8 del medesimo decreto e 57 c. 1, DPR 633/1972 estendono l'ambito applicativo della disciplina anche ai fini

- ➔ IVA.

DECORRENZA

Con riguardo all'attività accertativa dell'amministrazione finanziaria, la decorrenza della nuova disciplina è fissata dall'art. 1 c. 132 della Legge di stabilità 2016, ovvero vi rientrano gli avvisi di accertamento riguardanti il periodo d'imposta 2016.



Accertamenti relativi al periodo 2015 (compreso): 4° anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione

Accertamenti dal periodo d'imposta 2016: applicazione art. 1 c. 132 Legge di Stabilità 2016 (5° anno successivo)



DICHIARAZIONI OMESSE:

- non è prevista la possibilità di rettifica;
- i termini per l'accertamento sono spostati al settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (art. 43 c. 2, DPR 600/1973).

Si riportano di seguito i termini previsti dal legislatore per la presentazione al fisco delle suddette dichiarazioni, tenendo conto delle modifiche apportate dal D.L. n. 34/2019, che ha modificato la disciplina in vigore dal 30/06/2019.

TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI (DPR 322/1998)			
IRPEF (art. 2 c. 1)	→ 30 novembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento	→ Presentazione telematica	→ Vecchio termine: 30/09
IRES (ART. 2 c. 2)	→ Ultimo giorno dell'11 ^{mo} mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta di riferimento	→ Ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta di riferimento	

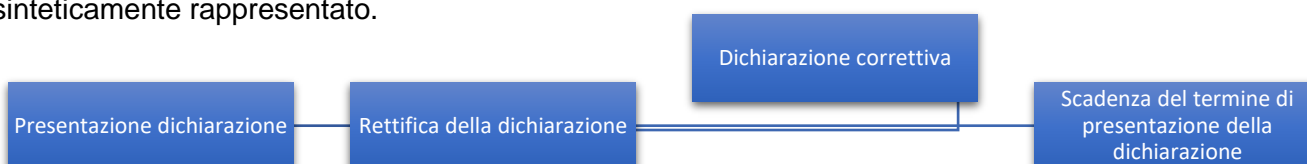


Attenzione: la modifica normativa introdotta dal cit. DL 193/2016 non riguarda l'art. 5 Dpr 322/98, con la conseguenza che il differimento non troverà applicazione in presenza di operazione straordinaria (liquidazione di società, conferimento d'azienda, ecc.).

Nel caso di specie, infatti, i termini di presentazione rimangono fissati all'ultimo giorno del 9° mese successivo alla data di efficacia delle singole operazioni di riorganizzazione aziendale.

LA DICHIARAZIONE CORRETTIVA

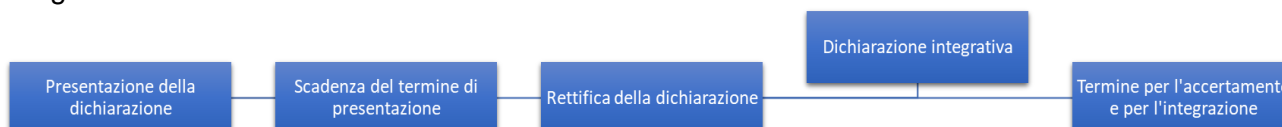
La dichiarazione integrativa non si caratterizza solo per un termine finale ma anche per un *dies a quo*, in quanto la presentazione della dichiarazione e della sua rettifica entro i termini previsti per la presentazione stessa, non cristallizzano il caso della dichiarazione integrativa, come di seguito sinteticamente rappresentato.



Attenzione: la presentazione della dichiarazione rettificativa, anteriormente al termine di legge previsto per la presentazione, configura la dichiarazione "correttiva nei termini" e comporta l'integrale sostituzione della prima dichiarazione presentata dal contribuente. La fattispecie non prevede l'irrogazione di sanzioni nel caso in cui anche i connessi versamenti risultino tempestivi. Nel caso di specie **non si cristallizza la fattispecie della infedeltà della dichiarazione** (CM 42/2016).

LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Se la presentazione della dichiarazione rettificativa è successiva alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi si cristallizza la fattispecie della dichiarazione integrativa.



Attenzione: Per effetto dell'art. 5 c. 1, D.L. 193/2016, **il termine per la rettifica è il "... 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"**, senza distinguere tra le rettifiche a favore del contribuente e le rettifiche a favore del fisco.

Pertanto per le dichiarazioni 2019 valgono i seguenti termini:



Con riguardo alla dichiarazione integrativa occorre distinguere:

- ➔ la presentazione entro 90 gg dalla scadenza originaria (ovvero entro i termini previsti per la presentazione della dichiarazione tardiva);

Secondo la **C.M. n. 55/2001, par. 6.1.** ...



"... anche la dichiarazione rettificativa presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione originaria sostituisce la precedente ..."

- ➔ la presentazione oltre il suddetto termine.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA ENTRO 90 GG DALLA SCADENZA ORIGINARIA

In sostanza, la **correzione tempestiva della dichiarazione**, in quanto **effettuata** entro i termini utili per presentare validamente la dichiarazione stessa [dichiarazione tardiva (ovvero presentata **entro il termine di 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione**)] **rimuove l'infedeltà** (C.M. n. 42/2016, par. 2.1.). Detta **dichiarazione** è da considerarsi **irregolare** (C.M. 42/2016) e viene pertanto **sanzionata con un proprio specifico regime sanzionatorio** (esaminato più avanti), differenziato rispetto alla dichiarazione integrativa vera e propria .



Attenzione: occorre segnalare che la fattispecie della dichiarazione integrativa presentata entro 90 gg è stata modificata dal D.lgs. 158/2015, in materia di sanzioni da ravvedimento operoso, mediante l'introduzione della lett. a-bis), all'art. 1 c. 1, D.lgs. 472/1997 (si veda: CM 42/2016).

LA COMUNICAZIONE DELLA INTEGRAZIONE

Si riporta di seguito un estratto della dichiarazione dei redditi 2019 SC, dal quale risulta la parte correlata alla comunicazione della rettifica.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali

LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA E LA PROROGA DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

L'art. 1 c. 640, Legge n. 190/2014, stabilisce quanto segue:



"Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ... nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore: ...

b) i termini per l'accertamento ... decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione".



Attenzione: secondo la norma la presentazione della dichiarazione integrativa comporta sostanzialmente la postergazione dei termini decadenziali previsti dagli artt. 43, dpr 600/1973 e 57, dpr 633/1972, con **specifico riferimento "ai soli elementi oggetto dell'integrazione"**.

LE SANZIONI

Nel trattare la fattispecie delle sanzioni occorre necessariamente distinguere:

- ➔ le rettifiche individuabili in sede di controllo formale, ovvero:
- ➔ le rettifiche individuabili in sede di accertamento,

nonché, ai fini sanzionatori, rileva altresì

- ➔ la presentazione della dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione originaria e
- ➔ la suddetta presentazione oltre i 90 giorni di cui sopra.

LE SANZIONI PER OMESSO VERSAMENTO

Le sanzioni amministrative per omesso versamento delle imposte dirette e dell'iva trovano fondamento nell'art. 13 del D.lgs. 471/1997.

SANZIONI PER OMESSO VERSAMENTO		
OMESSO VERSAMENTO (D.lgs. 471/1997)	Art. 13 cc. 1 e 2	<i>Sanzione del 30%</i>
		➔ <i>Ridotta all'1% per ogni giorno di ritardo fino al 14^{mo}</i>
		➔ <i>Ridotta al 15% per ogni giorno di ritardo dal 15^{mo} al 90^{mo}</i>
		➔ <i>30% dal 91^{mo} giorno di ritardo</i>

La sanzione è inoltre dovuta in misura ridotta per effetto dell'istituto del **ravvedimento operoso**, disciplinato dall'**art. 13 del D.lgs. 472/1997**, recentemente modificato attraverso l'art. 4-decies, DL 34/2019 (decreto crescita), conv. con mod. dalla legge n. 58/2019.

Si riporta una tabella contenente una sintesi delle riduzioni concesse dal fisco nel caso del ravvedimento operoso (la norma è stata modificata dall'art. 1, c 634-641, Legge n. 190/2014).

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO PER OMESSO VERSAMENTO				
Nome	Ritardo	Sanzione edittale	Ravvedimento	Sanzione ridotta riferita al 30% dell'imp. non versata
Sprint	<i>Entro i primi 14 gg</i>	15%	1/10	0,1% per ogni gg di ritardo
Breve	<i>Dal 15° al 30° gg</i>	15%	1/10	1,5%
Intermedio	<i>Dal 31° al 90° gg</i>	15%	1/9	1,67%
Lungo	<i>Dal 91° al termine di presentazione della dichiarazione</i>	30%	1/8	3,75%
Biennale	<i>Entro il termine di presentazione della dich. successiva</i>	30%	1/7	4,29%
Lunghissimo	<i>Oltre il termine precedente</i>	30%	1/6	5%

LE SANZIONI PER INFEDELE DICHIARAZIONE

L'art. 2 c. 8, DPR 322/1998, precisa, poi, che la rettifica delle dichiarazioni può essere effettuata ...



"salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472." [ndr: carenti versamenti].

Secondo la Cm 42/2016 la fattispecie si realizza nel caso delle **dichiarazioni integrative presentate oltre i 90 gg dalla scadenza della dichiarazione originaria**.

SANZIONI PER INFEDELE DICHIARAZIONE II.DD., IRAP (errori non rilevabili in sede di controlli automatizzati e formali)		
INFEDELE DICHIARAZIONE (D.lgs. 471/1997)	Artt. 1 c. 2	Sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o del minor credito utilizzato
	Art. 1, c. 3	Sanzione dal 135% al 270% se dovuta a documentazione falsa (sanzione di cui al c. 2, aumentata della metà)
	Art. 1, c. 4	Sanzione dal 60% al 120% (riduzione di 1/3) a condizione che: → il "danno erariale" sia complessivamente inferiore al 3% degli importi dichiarati; → lo stesso danno non sia superiore a 30.000 euro.
		La medesima riduzione di 1/3 si applica quando, al di fuori del caso dell'utilizzo di falsa documentazione, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente.
		In caso di mancanza di danno erariale: sanzione fissa di 250 euro.



Nota: per **infedele dichiarazione** deve intendersi una dichiarazione dalla quale risulti un reddito imponibile superiore a quello accertato ovvero un'imposta dovuta inferiore a quella accertata o, ancora un credito superiore a quello spettante nonché quando risultino detrazioni o deduzioni non spettanti.

SANZIONI PER ERRORI RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLI AUTOMATIZZATI E FORMALI		
SANZIONE PER OMESSO VERSAMENTO	Art. 13	Sanzione del 30% modulata in base al tempo. Trova applicazione la disciplina del ravvedimento operoso.

La sanzione prevista nel caso della dichiarazione infedele comporta anch'essa l'applicazione della disciplina del ravvedimento operoso.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO PER INFEDELE DICHIARAZIONE NELL'AMBITO DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA				
Art. 13 c. 1, D.lgs. 472/97	ritardo	sanzione edittale	ravvedimento	sanzione ridotta riferita al 90% dell'imp. non versata
lett. a-bis)	Entro 90 gg dalla violazione	90%	1/9 del minimo	10%
lett. b)	Dal 91° g al termine di presentazione della dichiarazione originaria		1/8 del minimo	11,25%
lett. b-bis)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione		1/7 del minimo	12,86%
lett. b-ter)	Oltre il termine precedente		1/6 del minimo	15%

RISVOLTO PENALE (Cass., pen., n. 23810/2019)

Si ricorda innanzitutto che il comma 132 della legge di stabilità per il 2016 ha modificato la disciplina del raddoppio dei termini previsti per l'accertamento in presenza di fattispecie penalmente rilevanti. Detto raddoppio opera:

- ➔ nel caso di violazioni penalmente rilevanti (in base al D.lgs. 74/2000);
- ➔ quando la denuncia venga inoltrata entro i termini ordinari di decadenza, ex artt. 43 cc. 1 e 2, DPR 600 e 57, DPR 633/1972.

In materia di responsabilità penale connessa con la dichiarazione integrativa appare di estremo interesse la recente pronuncia della **cassazione, sez. III, pen., n. 23810/2019**.



"la presentazione delle dichiarazioni integrative non assume alcuna valenza sulla rilevanza penale della condotta."



Attenzione: nel caso di specie l'imputata, nella sua qualità, aveva presentato dichiarazioni dei redditi per gli anni 2010 e 2011 indicando un reddito imponibile pari a 100,00 Euro, a fronte di attivi imponibili pari, ad oltre 6,5 min. di Euro per il 2010 e ad oltre 1,2 min. di Euro per il 2011, con imposte evase pari rispettivamente a più di 1 min. di Euro ed a oltre 229 mila Euro.

Si riporta un **altro estratto della citata sentenza** significativo in merito alle ragioni della decisione:



*"Quanto al momento consumativo, infatti, non v'è dubbio che il delitto in esame integri un **reato istantaneo**, poichè si intende **perfzionato con la presentazione della dichiarazione annuale infedele**, non rilevando ai fini della consumazione la circostanza dell'eventuale presentazione integrativa, poichè **il dies a quo ai fini del calcolo del termine di prescrizione del reato dovrà intendersi decorrente dalla data della presentazione della prima dichiarazione**. Trattasi di principio, come detto, già affermato da questa Corte (con le già citate Sez. 3, n. 40618 del 3 luglio - 1 ottobre 2013, non massimata; Sez. 3, n. 27967 del 19/04/2017 - dep. 06/06/2017, Pmt in proc. Trapani, non massimata) - cui questo Collegio intendere dare continuità, anche in considerazione della **mancata modifica ad opera della "novella" del 2015 della fattispecie penale in esame sul punto della natura "annuale" della dichiarazione -.**"*

Si ricorda che la disciplina penale risiede nell'**art. 4 c. 1, D.lgs. 74/2000**, che prevede il verificarsi congiunto delle seguenti condizioni:

- ➔ Una evasione d'imposta almeno pari a 150 mila euro;
- ➔ Una minore indicazione di elementi attivi ovvero una maggiore indicazione di elementi passivi oggettivamente inesistenti superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a euro tre milioni.

La norma è stata modificata dall'art. 4, del D.lgs. n. 158/2015, che ha aggiunto i commi 1-bis e 1-ter.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA ENTRO 90 GG DALLA SCADENZA

In linea generale:

- ➔ è valida la dichiarazione presentata entro 90 gg dalla scadenza del termine [cd. dichiarazione tardiva (art. 2 c. 7, DPR 322/1998)];
- ➔ le cd. "*dichiarazioni tardive*" sono soggette all'applicazione delle sanzioni dovute per il ritardo.

SANZIONI PER LA DICHIARAZIONE TARDIVA		
In assenza di debenza d'imposta	art. 1 c. 1, D.lgs. 471/97	sanzione fissa (€ 250) ridotta a 1/10, ai sensi della lett. c), e pertanto pari a € 25
In caso di debenza	Art. 13, D.lgs. 471/97	sono dovute anche le sanzioni fissate per l'omesso versamento dall'art. 13, D.lgs. 471/1997, eventualmente ridotte in base al tempo e la disciplina del ravvedimento operoso

Nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata entro il termine di 90 giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione questa è considerata alla stessa stregua della dichiarazione tardiva ed è pertanto sanzionata. In merito si è espressa l'agenzia delle entrate mediante la cit. **C.M. n. 55/2001, par. 6.1.:**



"in tal caso, pur essendo la dichiarazione valida a tutti gli effetti, poichè viene presentata tardivamente, torna applicabile la sanzione amministrativa prevista per la tardiva presentazione del modello UNICO."



Più in particolare, nel caso di specie, per effetto della cit. modifica apportata dal D.lgs. 158/2015, sono dovute le seguenti sanzioni:

SANZIONI PER LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA ENTRO I 90 GIORNI			
Errori non rilevabili da controlli automatizzati D.lgs. 471/1997	Art. 8 c. 1	<p>Sanzione di 250 euro (relativa alle "violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni").</p> <p>Si tratta della disciplina delle violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione (la dichiarazione integrativa viene considerata inesatta)</p>	La sanzione è ridotta ad 1/9 (art. 13 c. 1, lett. a-bis), D.lgs. 472/1997), ovvero € 27,78
	Art. 13	Sanzione del 30% per omesso versamento	Opera la graduazione temporale prevista dall'art. 13 del D.lgs. 472/1997



Attenzione: nel caso degli errori rilevabili in sede di controllo automatizzato non è dovuta la sanzione di 250 € disciplinata dall'art. 8 c. 1, D.lgs. 471/1997.

Esempio

Contribuente rileva la seguente situazione:

- Dichiarazione originaria presentata il (prossimo) 30 dicembre 2019;
- Omissione di un maggior reddito di €. 3.000 (reddito di partecipazione);
- Rettifica della dichiarazione: 15 febbraio 2020.

Versamenti dovuti dal contribuente:

- ✓ € 27,78 (sanzione ridotta per dichiarazione infedele)
- ✓ Maggiore imposta e interessi derivanti dal maggior reddito di € 3.000
- ✓ Sanzione del 30%
 - dovuta nel caso di omesso versamento
 - eventualmente ridotta in base al tempo.