



Ministero
dell'Economia e delle Finanze

UFFICIO LEGISLATIVO - FINANZE
SERVIZIO INTERROGAZIONI

**Question time
in Aula Camera
On. Sottanelli**

ELEMENTI DI RISPOSTA

Con il documento in esame, l'Onorevole interrogante fa riferimento alla dichiarazione integrativa a favore, introdotta dal decreto legge 193/2016 e chiede se *“ai fini della risoluzione del corposo contenzioso attualmente in essere, le dichiarazioni integrative a favore del contribuente, da questi presentate all'Amministrazione Finanziaria prima dell'entrata in vigore del D.L. 193/2016, siano da considerare valide a tutti gli effetti”*.

Al riguardo, sentiti i competenti Uffici dell'Amministrazione finanziaria, si rappresenta quanto segue.

Con l'entrata in vigore, il 3 dicembre 2016, dell'art. 5 del decreto legge 193 del 2016, convertito con modificazioni dalla legge n. 225 del 2016, le persone fisiche hanno la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa “a favore” entro gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione integrativa a “sfavore”.

Per entrambe le ipotesi è stabilito che la dichiarazione “integrativa”, da presentare secondo le disposizioni di cui all'art. 3 dello stesso D.P.R. n. 322/1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, sia prodotta “non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”, cioè non oltre il termine concesso all'Ufficio per le attività di accertamento.

In particolare, la disposizione modifica il comma 8 dell'art. 2, del D.P.R. n. 322/1998, stabilendo che, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione del ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), 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”*.

Analogamente, lo stesso articolo 5 è intervenuto anche sull'articolo 8 del D.P.R. n. 322/1998, che disciplina la dichiarazione IVA con l'aggiunta dei commi *6-bis* e *6-ter* per cui le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni a debito o a favore del contribuente entro e non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72.

Tanto premesso come evidenziato dallo stesso Onorevole interrogante, si fa presente che in vigenza delle precedenti disposizioni di legge si è generato un rilevante contenzioso concernente la validità delle dichiarazioni integrative a favore del contribuente presentate oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, di cui all'articolo 2, comma *8-bis*, del DPR n. 322 del 1998.

L'Agenzia delle entrate riferisce che attualmente dal sistema informativo del contenzioso risultano pendenti sulla questione circa 430 controversie per un valore complessivo di circa 54 milioni di euro.

Il suddetto contenzioso deriva da atti di liquidazione e controllo delle dichiarazioni (emessi ai sensi degli articoli *36-bis* o *36-ter* del DPR n. 600 del 1973), ovvero in relazione ad istanze di rimborso delle maggiori imposte versate, nel quale i contribuenti eccepiscono la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, anche se presentata oltre i termini previsti dal citato articolo 2, comma *8-bis*.

Gli uffici hanno sostenuto in giudizio, sulla base della prassi emanata in materia (cfr. in ultimo risoluzione del 2 dicembre 2008, n. 459), la validità della dichiarazione integrativa a favore, solo ove presentata entro il suddetto termine; trascorso detto termine, nel caso in cui dall'errore commesso sia derivato il versamento di una maggiore imposta, è possibile recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso attraverso un'istanza di rimborso presentata ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, nel termine di quarantotto mesi normativamente ivi previsti.

Secondo l'orientamento della Corte di cassazione (cfr. da ultimo Cassazione SS.UU. n. 13378/2016 e Cassazione n. 16286/2017), il termine di cui all'articolo 2, comma *8-bis*, sarebbe correlato al diritto di portare in compensazione il credito eventualmente risultante dalla dichiarazione precedente e per il quale il contribuente ha chiesto il rimborso.

Conseguentemente, il termine annuale non interferisce con la possibilità di emendare la dichiarazione che può essere esercitato anche oltre i suddetti termini.

In particolare la Cassazione ha anche affermato che *“Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall’articolo 2 dpr 322/1998 e dall’istanza di rimborso di cui all’articolo 38 Decreto del Presidente della Repubblica 602/1973, 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”*.

Con riferimento all’efficacia temporale delle nuove disposizioni, entrate in vigore il 24 ottobre 2016, l’Agenzia delle entrate evidenzia che le dichiarazioni integrative a favore, presentate prima del 24 ottobre 2016, debbano essere valutate sulla base della normativa vigente alla data di presentazione, in applicazione al principio generale dell’irretroattività della legge, di cui all’articolo 11 delle preleggi al codice civile (eccezion fatta per le norme di interpretazione autentica o nei casi in cui la retroattività sia disposta esplicitamente dallo stesso legislatore nel testo normativo).

Tuttavia, l’Agenzia ritiene opportuno segnalare che, in merito all’applicabilità retroattiva della nuova disciplina della dichiarazione integrativa, ossia con riferimento alle dichiarazioni i cui termini di accertamento sono ancora aperti alla data della sua entrata in vigore, la giurisprudenza di merito ha assunto posizioni contrastanti (in senso contrario alla retroattività, sentenza CTR Liguria n. 14/1/2017 del 11/1/2017; in senso favorevole, CTP di Lodi n. 5/1/2017 del 16/1/2017).

Sulla questione non risultano, invece, allo stato pronunce di legittimità.