

## DICHIARAZIONI

---

### ***L'integrativa a favore è senza sanzioni***

di **Fabio Garrini**

La presentazione di una **dichiarazione integrativa a favore** esclude l'applicazione di sanzioni a carico del contribuente; con una delle risposte fornite nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 24 gennaio scorso, finalmente l'Agenzia chiarisce che la correzione a favore del contribuente di una dichiarazione **non deve essere colpita da alcuna sanzione**. Aspetto che in precedenza era tutt'altro che chiaro.

In particolare, il dubbio risiede nell'applicabilità della **sanzione residuale** di **€ 250** prevista dall'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), operativa nei casi in cui non siano applicabili le sanzioni previste dai precedenti articoli 1, 2 o 5 (ossia le sanzioni in misura percentuale relative alle violazioni riguardanti le imposte dirette, gli adempimenti propri dei sostituti d'imposta, nonché quelle relative all'imposta sul valore aggiunto).

#### **La dichiarazione integrativa a favore**

La dichiarazione integrativa a favore ha ricevuto nuovo slancio dopo che, poco più di un anno fa, il **D.Lgs. 193/2016** ha modificato l'[articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998](#), di fatto ammettendo la presentazione di una dichiarazione che rettifichi l'imponibile o l'imposta a favore del contribuente **anche oltre il termine annuale** precedentemente posto (*rectius*, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo).

La nuova disciplina delle sanzioni tributarie introdotta con il **D.Lgs. 158/2015** è stata oggetto di analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria attraverso la [circolare AdE 42/E/2016](#), senza però affrontare il caso di **rettifica a favore del contribuente**.

Sul tema consta un datato documento, la [circolare AdE 6/E/2002](#), nella quale si afferma che *"Diversamente da quelle operate 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."*

Nelle previgente disciplina le integrative a favore del contribuente (comma 8-bis) erano chiaramente distinte dalle più generali rettifiche nel termine quinquennale previste dal comma 8 (queste ultime, secondo il pensiero dell'Agenzia erano praticabili solo per le modifiche a favore dell'erario).

Questa affermazione certo depone a favore della non applicazione delle sanzioni, anche se il fatto che tale posizione non sia stata rimarcata successivamente (posto che l'[articolo 2 D.P.R. 322/1998](#) è stato più volte rimaneggiato), e neppure ne sia fatto cenno nella [circolare](#)

[42/E/2016](#), lasciava più di qualche dubbio.

In particolare, il rischio è che tale rettifica a favore potesse costituire una delle ipotesi di “**dichiarazione inesatta**”, con l'applicazione della sanzione residuale minima di **€ 250**, che eventualmente sarebbe potuta essere oggetto di **ravvedimento operoso**.

Proprio tale aspetto è stato esaminato nei chiarimenti forniti dall'Agenzia. Il caso proposto è quello della presentazione della dichiarazione integrativa a favore per **correggere una mancata deduzione di un costo inerente e deducibile**.

L'Agenzia precisa quindi che risulta integrata la violazione relativa al contenuto della dichiarazione, che l'[articolo 8 D.Lgs. 471/1997](#) punisce con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2 mila, nei soli casi in cui ricorra una delle seguenti fattispecie:

- la dichiarazione **non è redatta in conformità al modello** approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate;
- in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa **dati rilevanti per l'individuazione del contribuente** e, se diverso da persona fisica, del suo **rappresentante**;
- in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per la **determinazione del tributo**;
- in essa non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei **controlli**.

Se ne deduce quindi che tale elencazione (prevista all'**articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997**) deve intendersi tassativa; il caso descritto, quindi, non può ricondursi all'ultima categoria, quella dei dati “prescritti per il compimento dei controlli”.

Va pertanto accolta con favore la posizione dell'Agenzia, informata **all'aspetto sostanziale della correzione**: l'indicazione di un minor costo a favore del contribuente non ha causato danno per l'erario, quindi la successiva correzione, operata **riducendo l'imponibile, non prevede l'applicazione di alcuna sanzione**.

L'Agenzia si è occupata dell'indicazione di un costo deducibile ma, per gli stessi motivi, medesime conclusioni possono essere raggiunte anche nel caso di correzioni che incidono sulla sola imposta, come ad esempio la mancata indicazione di **acconti, ritenute o crediti d'imposta**.

Seminario di specializzazione

## LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)