

IMPOSTE E TASSE

di **ATTILIO ROMANO**

Integrativa a favore dopo la ricezione dell'avviso bonario

Alcune Direzioni Provinciali negano ai contribuenti che ricevono comunicazione di irregolarità del dichiarativo la possibilità di rettificare il modello Redditi esponendo un minor debito o un maggior credito.

Normativa di base - Come noto, il D.L. 22.10.2016, n. 193 è intervenuto sul testo dell'art. 2 D.P.R. 22.08.1998, n. 322, apportando modifiche ai commi 8 e 8- *bis*.

La disposizione normativa disposta dal c. 8 prevede che: " *Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, e successive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive 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, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 D.P.R. 29.09.1973, n. 600* ".

Ricezione di avviso bonario e presentazione di rettificativa "afavore " - Si ha notizia che alcune Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate **negano ai contribuenti la possibilità di rettificare nei termini il modello Redditi**, esponendo un minor debito o un maggior credito, **a seguito della ricezione della comunicazione di irregolarità derivante dal controllo automatizzato** ex art.36- *bis* D.P.R. 600/1973, ovvero art. 54- *bis* D.P.R. 633/1972. In sostanza, i funzionari sostengono che, ai sensi dell'art. 13, c. 1 D.Lgs. 427/1997, la notifica dell'avviso bonario, emesso in virtù delle risultanze della dichiarazione originaria, precluda di presentare la dichiarazione integrativa (in diminuzione).

La posizione che viene assunta da alcuni dirigenti dell'Agenzia delle Entrate non può essere condivisa . In primo luogo, sotto un profilo strettamente letterale abbiamo già osservato come il testo dell'art. 13, c. 1- *ter* precluda al contribuente che riceve una comunicazione di irregolarità la (sola) possibilità di avvalersi della disciplina del ravvedimento operoso, e non anche di presentare la dichiarazione rettificativa " *afavore* ", cioè funzionale alla correzione di errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione, nella dichiarazione originaria, di un maggior debito o di un minor credito.

L'ammissibilità della presentazione di una dichiarazione integrativa " *afavore* " per correggere eventuali omissioni o errori, anche in ipotesi di ricezione dell'avviso bonario, da parte del contribuente o dell'intermediario designato, **è stata espressamente condivisa dalla stessa Amministrazione Finanziaria**, Direzione Centrale Normativa (C.M. 10.05.2011, n. 18/E), anche con riferimento alle dichiarazioni integrative presentate a seguito della correzione degli errori in bilancio (C.M. 24.09.2013, n. 31/E).

La soluzione fin qui espressa appare aderente, peraltro, al principio della " **emendabilità della dichiarazione tributaria** ", diretto corollario della natura della dichiarazione, quale atto di scienza e non di volontà, cui si ispirano, in termini generali, le stesse disposizioni di cui agli artt. 13 D.Lgs. 472/1997 e 2, cc. 8 e 8-bis D.P.R. 322/1998.

La valenza di queste norme, infatti, è rinvenibile esclusivamente nelle particolari modalità procedurali cui esse subordinano l'emendabilità della dichiarazione (sul punto, Cassazione 17.01.2002, n. 15063).