



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
igino@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

In che modo correggere e/o integrare i redditi già dichiarati ?

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Questo piccolo lavoro cercherà di dirimere i numerosi dubbi che ci assalgono ogni qualvolta ci troviamo ad operare delle correzioni sulle dichiarazioni già inviate.

Ricordiamo in tabella quelle che sono le normali scadenze ed i tempi previsti per la presentazione delle dichiarazioni di cui tratteremo

Tabella di riepilogo e scadenze previste e tempi previsti per una nuova dichiarazione

Adempimento	Scadenza/Finestra	Riferimento temporale
Invio modelli Redditi 2025 (periodo 2024)	31 ottobre 2025	Termine legale di presentazione
Finestra "tardiva"	Entro 90 giorni dalla scadenza	Fino al 29 gennaio 2026
"Cuscinetto" tecnico di scarto	5 giorni dallo scarto	Mantiene la tempestività
Termine decadenza accertamento	31 dicembre del 5° anno successivo	Limite per invio tardivo/omesso con effetti su sanzioni
IMU 2024 – dichiarazione	29 giugno 2025	Finestra tardiva fino al 29 settembre 2025

La dichiarazione tempestiva

La dichiarazione **tempestiva** è quella trasmessa entro il termine di legge.

La **Trasmissione è corretta** quando il file viene effettivamente ricevuto dal sistema.

Nella prassi, è previsto che se il file è stato scartato al primo invio, la ripetizione della trasmissione entro cinque giorni dallo scarto consente di salvare la tempestività, dunque entro questa finestra, la dichiarazione resta validamente presentata.

Aspetto	Dettaglio
Presupposto	Invio entro il termine di legge
Scarto tecnico	Ri-inviare entro 5 giorni mantiene la tempestività
Sanzioni	Nessuna (se tempestiva)

Note	Rileva il momento di ricezione del file da parte del sistema
------	--

La Correttiva nei termini

Chi ha già trasmesso la dichiarazione e successivamente (ma entro la scadenza naturale della presentazione telematica) rileva un errore di natura meramente compilativa può ripresentarla entro i termini.

In questo caso si parla di **"correttiva nei termini"**, in quanto i termini per l'invio tempestivo non sono ancora decorsi.

Non ci sono sanzioni da pagare.

Va barrata l'apposita casella presente nel frontespizio ("correttiva nei termini"), ricordando che l'ultimo invio sostituisce i precedenti.

CODICE FISCALE (*)

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐



TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa
	☐	☐

CODICE FISCALE

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
			☐	☐	☐	☐	☐

Se, con la ripresentazione, emerge anche una variazione dell'imposta dovuta (non più mero profilo compilativo), occorre adeguare i versamenti già scaduti (saldo 2024 e primo acconto 2025), facendo ricorso al ravvedimento operoso. Nessun limite all'utilizzo del ravvedimento in questa fattispecie. Pertanto bisogna ricordarsi quanto esposto nella successiva tabella

Campo	Cosa fare
Frontespizio	Barrare "correttiva nei termini"
Sanzioni	Zero
Versamenti	Se cambiano le imposte → ravvedimento su saldo 2024 / 1° acconto 2025
Effetto	L'ultima dichiarazione sostituisce la precedente

La dichiarazione tardiva entro 90 giorni

La dichiarazione tardiva si presenta come ricorda il nome dopo la scadenza normale, ma entro 90 giorni dal termine legale.

Per i Redditi 2025, con scadenza 31 ottobre 2025, il novantesimo giorno cade il 29 gennaio 2026. In questo intervallo, la tardiva non si considera omessa ed è pienamente valida.

Una questione interpretativa — la portata dell’art. 2, comma 7, D.P.R. 322/1998 — è stata superata: Tale possibilità di presentare una dichiarazione tardiva entro i 90 gg si applica a tutte le dichiarazioni non solo Redditi e IRAP, ma anche IVA e 770.

Non esistendo una casella nel frontespizio, non va indicata la tardività in alcun modo.

Si applica una sanzione fissa minima da omissione di 250 euro.

Sulla sanzione indicata si può applicare il ravvedimento in base all’art. 13, comma 1, lett. c), D.Lgs. 472/1997 che consente di pagare 1/10 del minimo (25 euro).

Naturalmente se dalla tardiva emergono maggiori imposte rispetto ai pagamenti già effettuati vanno versate le differenze riscontrate; il ravvedimento sui versamenti è facoltativo ma risulta utile per ridurre la sanzione, che dopo il 1° settembre 2024 è pari al 25% dei maggiori importi da versare (D.Lgs.87/2024).

In tabella esponiamo brevemente il riepilogo

Voce	Regola/Finestra
Prima presentazione	Sì, oltre termine ma entro 90 giorni
Periodo Redditi 2025	Fino al 29/01/2026
Frontespizio	Nessuna casella “tardiva”
Sanzione fissa	€ 250 (ravvedibile a € 25)
Versamenti carenti	Sanzione 25% post 1/9/2024, ravvedibile

Dopo i 90 giorni dalla scadenza naturale la dichiarazione non presentata è considerata **omessa**.

Cosa succede agli eventuali crediti ?

Se nella dichiarazione omessa c'era un credito da riportare, anche l'eventuale invio successivo non rimuove lo status di **omissione**.

L'anno successivo, l'Agenzia non considerare automaticamente il credito indicato e invia comunque un' avviso bonario.

Per poter utilizzare tale eccedenza dell'anno precedente occorrerà dimostrare, in sede procedimentale, la spettanza del credito – ad esempio dimostrando che le ritenute che lo hanno generato risultano dalle Certificazioni Uniche, in sostanza non è "credito annullato", ma sparisce la presunzione di veridicità del credito e tocca al contribuente dimostrare la reale esistenza dello stesso (ritenute, detrazioni, deduzioni).

Quadro sanzionatorio (D.Lgs. 87/2024):

Per omissioni dalla tornata Redditi 2024 in poi, la sanzione non è più in forchetta 120–240%, bensì fissata al minimo edittale: 120% delle imposte dovute, con minimo 150 euro.

Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione fissa (per i redditi, 250–1.000 euro).

IIVA e 770 seguono logiche analoghe (con adeguamenti delle misure fisse).

Riduzione al 75% se si presenta comunque (ma non è ravvedimento):

L'invio dopo 90 giorni è possibile fino al 31 dicembre del 5° anno successivo a quello di scadenza, purché prima dell'inizio di attività di controllo.

In tal caso, la sanzione scende al 75% delle imposte dovute.

La linea di principio della Corte costituzionale:

La sanzione per omissione ha natura punitiva: si applica a prescindere dalla diligenza del contribuente. Se vi sono imposte dovute, il 120% opera anche se i versamenti sono stati comunque eseguiti

Niente ravvedimento oltre 90 giorni:

La sola presentazione ravvedibile è la tardiva entro 90 giorni.

Il D.Lgs. 87/2024 ha scolpito il principio nell'art. 13, comma 2-ter D.Lgs. 472/1997: esclusa ogni riduzione per dichiarazioni con ritardo superiore a 90 giorni. La regola generale, applicabile anche ai tributi locali.

Implicazioni IMU (annualità 2024):

Le dichiarazioni IMU 2024 dovevano essere presentate entro il 30 giugno 2025; la finestra di 90 giorni è arrivata al 29 settembre 2025. Oltre tale data, l'annualità 2024 è omessa ai fini IMU.

Viene così superata la vecchia prassi che ammetteva un ravvedimento oltre 90 giorni: oggi non più.

Omissione e omessi versamenti "insieme":

Con l'omessa dichiarazione, non è ravvedibile in alcun modo l'omesso versamento. Si può di fatto solo attendere l'irrogazione e valutare la definizione con riduzione a un terzo (sul modello dell'acquiescenza).

<i>Profilo</i>	<i>Tardiva</i>	<i>Omessa</i>
<u><i>Prima presentazione</i></u>	Sì, entro 90 giorni	Oltre 90 giorni (o assente)
<u><i>Validità</i></u>	Valida come tempestiva	Resta omessa anche se inviata dopo
<u><i>Sanzione base</i></u>	€ 250 (ravvedibile a € 25)	120% imposte (min. € 150); se zero imposte: € 250–1.000
<u><i>Riduzioni</i></u>	Ravvedimento ammesso	No ravvedimento; possibile 75% se invio entro decadenza e ante controlli
<u><i>Crediti</i></u>	Nessun "handicap probatorio"	Onere probatorio sul contribuente
<u><i>Frontespizio</i></u>	Nessuna casella	—

La dichiarazione integrativa quando si rettifica dopo la scadenza

La dichiarazione integrativa interviene quando, dopo la scadenza, si modifica una dichiarazione già presentata.

Non è una tardiva (perché non è un primo invio) e non è una correttiva (perché fuori termine).

In sostanza si ricorre a tale dichiarazione qualora:

- una volta decorso il termine per l'invio tempestivo del modello di riferimento
- venga presentata una dichiarazione successiva a quella originariamente presentata

Le integrative offrono al contribuente la possibilità di rendere noto all'autorità fiscale, in seguito alla presentazione della dichiarazione dei redditi "originale", elementi di fatto o di diritto ulteriori, che modificano quanto riportato inizialmente (sia a sfavore che a favore del contribuente).

Si possono infatti:

- allegare fatti nuovi, non indicati nella dichiarazione originaria, oppure
- riqualificare diversamente quelli dichiarati originariamente,
- con la stessa funzione della dichiarazione originaria, ossia liquidare correttamente, tramite l'integrativa, l'imposta dovuta dal contribuente, mettendo in condizione l'ente impositore di effettuare i propri controlli e accertamenti. Quanto detto, evidentemente, anche tenendo conto degli elementi oggetto di integrazione.

In generale le integrative possono essere trasmesse entro i termini previsti per la decadenza dal potere di accertamento (31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria).

In frontespizio va barrata la casella dedicata alla "dichiarazione integrativa".

CODICE FISCALE (*)

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	☐	☐	☐	☐	☐	☒	☐	☐	☐

Agenzia Entrate

tab fabbri 2

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa
	☐	☒

CODICE FISCALE

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	☐	☐	☒	☐	☐

Per quale motivo è opportuno presentarla?

Se risulta essere a favore del contribuente è ovvio, ma è interessante presentarla anche quando risulti a sfavore perché se l'infedeltà della dichiarazione

- viene accertata dall'ufficio (imposta inferiore al dovuto o maggior credito poi utilizzato rispetto a quello spettante) la sanzione applicata è del 70% della differenza riscontrata;
- se emerge da integrativa presentata dal contribuente, la sanzione scende al 50% a prescindere dal ravvedimento.

Situazione	Sanzione
<u>Infedeltà dichiarativa "ordinaria"</u>	70% della differenza dovuta/crediti
<u>Infedeltà emersa da integrativa</u>	50% della differenza
<u>Integrativa "formale" a favore (solo errori a favore).</u>	Nessuna sanzione per la presentazione
<u>Integrativa "mista" (errori a favore e a sfavore, saldo a favore).</u>	Sanzione fissa ex art. 8, c.1, D.Lgs. 471/1997

La dichiarazione integrativa a favore esenzione e/o sanzione fissa

La dichiarazione integrativa a favore (maggior credito o minore imposta rispetto all'originario) è sanzionata?

Orientamento storico: no se l'errore è solo a favore (già nel 2002; confermato a inizio gennaio 2018).

Precisazione 2020: se l'integrativa presenta errori sia a favore sia a sfavore ma il saldo resta a favore, si ricade nell'irregolarità dichiarativa con sanzione fissa ex art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997 (risoluzione n. 82/E del 24 dicembre 2020).

Nella prassi, per prudenza, io consiglio di versare comunque la sanzione fissa anche nelle integrative a favore, per evitare successive contestazioni.

La dichiarazione integrativa a favore fatta dopo molto tempo

Se l'integrativa a favore è presentata dopo il termine della dichiarazione dell'anno successivo, scatta una limitazione temporale all'utilizzo del maggior credito.

Regola temporale:

- Presento dopo il 31 ottobre 2025 (per Redditi 2024, periodo 2023) ? Potrò compensare il maggior credito solo con debiti sorti dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione dell'integrativa.
- Se invio tra 1° novembre e 31 dicembre 2025, utilizzo dal 1° gennaio 2026.
- Se invio nel 2026, devo aspettare il 1° gennaio 2027: i tempi si allungano molto.

Adempimenti dichiarativi:

- Il maggior credito "lungo" va esposto nel quadro DI (per IRAP: sezione 16 del quadro IS; per IVA: quadro VN), indicando natura, periodo d'imposta e importo.
- Presente la colonna "errori contabili": se il credito deriva da errata imputazione temporale (competenza di ricavi/costi), la limitazione temporale all'utilizzo non si applica.
- Anche in caso di errore contabile, resta l'obbligo di esposizione nel quadro DI, indicando la quota di credito riferibile a tale errore, così che i controlli automatici riconoscano la legittimità dell'uso anticipato.

Uso anticipato del credito (non contabile):

- Se, per errore, il credito "lungo" è stato usato prima del dies a quo (e non si tratta di errore contabile), l'Agenzia contesterà l'indebito utilizzo e recupererà il credito con sanzione; in alternativa, è possibile riversare spontaneamente.
- Trattandosi di credito non spettante (non "inesistente"), la sanzione — dopo il D.Lgs. 87/2024 — è al 25%, con obbligo di riversamento dell'importo utilizzato.
- Una volta riversato, il credito torna nella disponibilità; se si tratta di "lunga", l'utilizzo dovrà comunque rispettare il corretto dies a quo.
- Il principio — già chiarito in passato (si ricorda la risoluzione 452/E/2008, all'epoca con sanzione al 30%) — conferma la possibilità di ravvedere l'indebito utilizzo di credito non spettante.

Quando presento l'integrativa a favore	Da quando posso usare il credito	Dove lo indico	Eccezione (errori contabili)
Entro il 31/10/2025	Subito (nessuna limitazione "lunga")	Quadro DI (IRAP: sez. 16 quadro IS; IVA: VN)	—

01/11/2025–31/12/2025	Dal 01/01/2026	Quadro DI con dettaglio	Limitazione non applicata se flag “errori contabili” e requisiti rispettati
Anno 2026	Dal 01/01/2027	Quadro DI con dettaglio	Come sopra

Uso anticipato non consentito	Riversamento + sanzione 25% (credito non spettante)	—	Dopo riversamento, credito nuovamente utilizzabile nei tempi corretti
--------------------------------------	--	----------	--

Un quadro complesso, certamente, ma conoscerne i meccanismi consente di prevenire le criticità, difendere i crediti legittimi e minimizzare l’impatto sanzionatorio attraverso gli strumenti corretti e i tempi giusti.

***Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.
Cordiali saluti***