

Dichiarazione IVA integrativa dopo l'avviso bonario: quando regge

SINTESI OPERATIVA

La Cassazione con l'ordinanza n. 24863/2026 chiarisce che la ricezione dell'avviso bonario non impedisce di presentare una dichiarazione IVA integrativa a favore per correggere errori o azzerare debiti originari, purché nei termini di decadenza dell'accertamento. La semplice trasmissione del modello corretto non azzerà però la pretesa: il contribuente deve provare la veridicità dei dati rettificati con registri IVA e liquidazioni periodiche. In sede contenziosa il giudice tributario valuta la prova sostanziale del credito o del minor debito.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La dichiarazione IVA integrativa resta uno strumento utilizzabile anche dopo che il contribuente ha ricevuto un avviso bonario, la comunicazione di irregolarità che segue il controllo automatizzato della dichiarazione ai sensi dell'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 24863, pubblicata il 31 agosto 2026, decidendo il caso di una società che aveva azzerato con un'integrativa un debito IVA di circa 70.000 euro risultante dalla dichiarazione originaria relativa al 2017. I giudici hanno chiarito che la comunicazione di irregolarità non preclude la correzione, purché presentata entro i termini dell'articolo 8 del D.P.R. n. 322 del 1998, ma hanno anche ricordato che l'integrativa non produce da sola l'annullamento del debito: il contribuente deve dimostrare, con i registri IVA, le liquidazioni periodiche e gli altri elementi disponibili, che i nuovi dati sono sostanzialmente corretti. L'articolo ricostruisce il quadro normativo, i termini per correggere la dichiarazione, il rapporto tra integrativa, avviso bonario e ravvedimento operoso, le sanzioni oggi applicabili e gli adempimenti pratici che rendono la correzione difendibile in un eventuale contenzioso.

IL CASO DECISO: LA CORREZIONE IVA FINITA IN CASSAZIONE

La vicenda riguarda una società che aveva presentato la dichiarazione IVA per il periodo d'imposta 2017 il 28 aprile 2018, esponendo un debito di circa 70.000 euro. Il controllo automatizzato eseguito dall'Agenzia delle Entrate sui dati di quella dichiarazione si era concluso con una comunicazione di irregolarità, notificata l'8 novembre 2021. Prima che la pretesa si consolidasse nella cartella di pagamento, il 25 novembre 2021 la società aveva presentato una dichiarazione integrativa che modificava in modo rilevante i dati originari, riducendo le operazioni imponibili dichiarate e azzerando di fatto il debito IVA.

La cartella di pagamento era stata comunque emessa e impugnata dalla società, che invocava proprio l'integrativa come motivo di annullamento della pretesa. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado aveva riconosciuto che, alla luce dei termini previsti dall'articolo 8 del D.P.R. n. 322 del 1998, la dichiarazione relativa al 2017 poteva ancora essere corretta nel novembre 2021, ma aveva comunque respinto il ricorso, ritenendo insufficiente la documentazione prodotta a sostegno della nuova dichiarazione. La Cassazione, con l'ordinanza n. 24863/2026, ha confermato questa impostazione, offrendo un principio destinato a orientare tutti i casi analoghi di correzione successiva a un controllo automatizzato.

IL CONTROLLO AUTOMATIZZATO: COME NASCE L'AVVISO BONARIO

L'avviso bonario è la comunicazione con cui l'Agenzia delle Entrate segnala al contribuente il risultato di un controllo eseguito sui dati della dichiarazione già presentata, prima di iscrivere a ruolo le somme dovute. Per l'IVA il riferimento è l'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, mentre per le imposte sui redditi la norma equivalente è l'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973: in entrambi i casi si tratta di un controllo automatizzato, condotto sui dati indicati dallo stesso contribuente e su quelli già in possesso dell'Amministrazione, senza un esame di merito della documentazione contabile.

Quando il controllo rileva una differenza, per esempio un versamento omesso o insufficiente rispetto all'imposta dichiarata, l'Agenzia delle Entrate invia la comunicazione di irregolarità disciplinata dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 462 del 1997. Non è un atto definitivo: è un invito a regolarizzare la propria posizione, pagando quanto richiesto con una sanzione ridotta, oppure a segnalare all'ufficio elementi che il sistema automatizzato non ha potuto considerare, come pagamenti già eseguiti, compensazioni non registrate o errori materiali. Solo se il contribuente non paga e non fornisce chiarimenti che convincano l'ufficio, le somme vengono iscritte a ruolo e recapitate con la cartella di pagamento.

IL TERMINE PER INTEGRARE: FINO A QUANDO SI PUÒ CORREGGERE LA DICHIARAZIONE

La possibilità di correggere una dichiarazione già presentata, sia a proprio favore sia a proprio sfavore, è disciplinata dall'articolo 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998. La norma consente di presentare una dichiarazione integrativa non oltre i termini previsti per l'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, quindi **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria. Per la dichiarazione IVA relativa al 2017, presentata nel 2018, il termine di accertamento scadeva quindi il 31 dicembre 2023: l'integrativa presentata il 25 novembre 2021 rientrava pienamente in questo arco temporale, ed è per questo che nessun giudice, in tutti i gradi del giudizio, ha mai messo in discussione la sua tempestività.

Va tenuta distinta la questione dell'utilizzo del credito che eventualmente emerge dalla correzione. Se l'integrativa a favore viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito può essere fatto valere liberamente nelle liquidazioni periodiche o nella dichiarazione annuale, oltre che in compensazione. Se invece, come nel caso deciso dalla Cassazione, l'integrativa arriva più tardi, il credito resta comunque utilizzabile in compensazione nel modello F24, entro i limiti ordinari previsti per le compensazioni, o può essere chiesto a rimborso quando ne ricorrono i presupposti: la tempestività rispetto ai cinque anni serve a rendere valida la correzione, non a garantire automaticamente le stesse modalità di utilizzo del credito previste per le integrative più rapide.

EFFETTI DELL'AVVISO: PERCHÉ NON BLOCCA LA CORREZIONE

Il primo principio affermato dalla Cassazione riguarda proprio il rapporto tra la comunicazione di irregolarità e la dichiarazione integrativa. Secondo l'ordinanza, la conoscenza da parte del contribuente dell'irregolarità già rilevata dall'Amministrazione non fa perdere, di per sé, la possibilità di emendare la dichiarazione nei termini stabiliti dall'articolo 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998. In altre parole, l'avviso bonario non congela la dichiarazione: il contribuente può ancora intervenire su di essa, anche dopo aver ricevuto la comunicazione, purché rispetti i termini generali di legge.

La Cassazione ha anche chiarito un secondo aspetto, altrettanto rilevante sul piano pratico: l'integrativa presentata dopo la comunicazione di irregolarità, ma prima della formazione del ruolo e dell'emissione della cartella di pagamento, continua a produrre i propri effetti anche una volta che la cartella viene notificata. La cartella, quindi, non rende irrilevante una correzione già intervenuta in precedenza: il contribuente può farla valere impugnando la cartella stessa, portando all'attenzione del giudice i dati della dichiarazione rettificata.

L'ONERE DELLA PROVA: COSA DEVE DIMOSTRARE IL CONTRIBUENTE

Riconoscere che l'integrativa è valida non equivale, però, a riconoscere che i nuovi dati siano corretti. È su questo secondo piano che il ricorso della società è stato respinto. Nel caso esaminato, la dichiarazione integrativa aveva ridotto le operazioni imponibili da 605.060 euro a 304.098 euro, un taglio di quasi la metà, mentre i dati risultanti dallo spesometro, la comunicazione delle fatture allora in vigore, restavano sostanzialmente coerenti con la dichiarazione originaria. La società aveva prodotto registri IVA e liquidazioni periodiche, ma non aveva chiarito né l'origine dei dati inizialmente dichiarati né le ragioni della successiva, così marcata, correzione.

Secondo la Cassazione, quando dall'integrativa deriva l'eliminazione o la riduzione di un debito che il contribuente stesso aveva in precedenza dichiarato, **spetta a lui ricostruire documentalmente l'errore commesso** e dimostrare la fondatezza dei nuovi valori. Non basta, insomma, sostituire un numero con un altro: occorre spiegare perché il primo numero era sbagliato. La tabella seguente riepiloga i dati principali del caso deciso.

ELEMENTO	DATO
Periodo d'imposta	2017
Dichiarazione originaria	Presentata il 28 aprile 2018, debito IVA di circa 70.000 euro
Comunicazione di irregolarità	Notificata l'8 novembre 2021
Dichiarazione integrativa	Presentata il 25 novembre 2021, debito azzerato
Operazioni imponibili, dichiarazione originaria	605.060 euro
Operazioni imponibili, dichiarazione integrativa	304.098 euro
Dati dello spesometro	Coerenti con la dichiarazione originaria
Esito	Ricorso della società respinto: integrativa valida, ma non provata nel merito

IMPUGNAZIONE MERITO: IL RUOLO DEL GIUDICE TRIBUTARIO

A sostegno di questa conclusione, la Cassazione richiama la natura del processo tributario, definito come giudizio di "impugnazione-merito". Questo significa che il giudice non si limita a verificare la legittimità formale dell'atto impugnato, come farebbe un giudice amministrativo davanti a un provvedimento della pubblica amministrazione, ma può esaminare la fondatezza sostanziale della pretesa fiscale. Quando il contribuente invoca una dichiarazione integrativa per contestare una cartella, il giudice può quindi valutare direttamente se i dati di quella integrativa siano davvero corretti, e non soltanto se la dichiarazione sia stata presentata nei termini.

Questa impostazione ha una conseguenza pratica immediata per chi si difende invocando una correzione: non è sufficiente allegare la dichiarazione integrativa e attendere che l'ufficio o il giudice ne prendano semplicemente atto. Bisogna costruire, fin dal momento in cui si decide di correggere la dichiarazione, un fascicolo probatorio in grado di reggere un esame nel merito, perché è proprio su quel terreno che si giocherà l'eventuale contenzioso.

SANZIONI E TERMINI: LE PERCENTUALI AGGIORNATE DELL'AVVISO BONARIO

Indipendentemente dalla scelta di presentare un'integrativa, l'avviso bonario resta un atto a cui il contribuente deve comunque decidere come rispondere entro termini precisi, se vuole beneficiare della riduzione delle sanzioni. Per le comunicazioni relative al controllo automatizzato, l'articolo 2 del D.Lgs. n. 462 del 1997 riduce a un terzo la sanzione ordinaria se il pagamento avviene nei termini; per il controllo formale, disciplinato dall'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, la riduzione è invece ai due terzi. Dal 1° settembre 2024 la sanzione base per omesso o insufficiente versamento, prevista dal D.Lgs. n. 87 del 2024 di riforma del sistema sanzionatorio tributario, è scesa dal 30% al 25%, con effetto diretto anche sulle percentuali ridotte applicabili all'avviso bonario.

Un'altra novità riguarda i termini per pagare. L'articolo 3 del D.Lgs. n. 108 del 5 agosto 2024 ha esteso da 30 a **60 giorni**, per le comunicazioni elaborate dal 1° gennaio 2025, il termine entro cui il contribuente può versare quanto richiesto beneficiando della sanzione ridotta, termine che sale a 90 giorni se la comunicazione è stata inviata all'intermediario che ha trasmesso la dichiarazione. Resta inoltre confermata, dal 2023, la possibilità di rateizzare l'importo fino a un massimo di **venti rate trimestrali**, indipendentemente dall'ammontare del debito.

TIPO DI CONTROLLO	SANZIONE ORDINARIA	SANZIONE RIDOTTA SE SI PAGA NEI TERMINI
Controllo automatizzato (art. 54-bis D.P.R. 633/1972, art. 36-bis D.P.R. 600/1973)	25% (violazioni dal 1° settembre 2024)	Un terzo, pari all'8,33%
Controllo formale (art. 36-ter D.P.R. 600/1973)	25% (violazioni dal 1° settembre 2024)	Due terzi, pari al 16,67%
Termine per il pagamento con sanzione ridotta	60 giorni dal ricevimento, 90 giorni se inviato all'intermediario	

TIPO DI CONTROLLO	SANZIONE ORDINARIA	SANZIONE RIDOTTA SE SI PAGA NEI TERMINI
Rateazione	Fino a 20 rate trimestrali, qualunque sia l'importo	

BONARIO E RAVVEDIMENTO: DUE STRUMENTI DA NON CONFONDERE

Nella pratica capita di sovrapporre la dichiarazione integrativa al ravvedimento operoso, disciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, ma si tratta di due strumenti diversi, che rispondono a esigenze differenti. Il ravvedimento operoso è la procedura con cui il contribuente, di propria iniziativa, corregge spontaneamente un errore o un omesso versamento, pagando l'imposta dovuta insieme a sanzioni ridotte e interessi, prima che la violazione sia stata contestata dall'Amministrazione. Una volta che l'avviso bonario ha già segnalato quella specifica irregolarità, il ravvedimento non è più praticabile per la violazione oggetto della comunicazione, perché viene meno il presupposto della spontaneità.

La dichiarazione integrativa, invece, non è un versamento spontaneo di imposta e sanzioni ridotte: è la modifica dei dati esposti in una dichiarazione già presentata, con gli effetti probatori chiariti dalla Cassazione nell'ordinanza n. 24863/2026. I due strumenti possono comunque convivere nello stesso periodo d'imposta: nulla impedisce, per esempio, di presentare un'integrativa per correggere l'errore contestato con l'avviso bonario e, contemporaneamente, di ravvedersi per un'altra violazione dello stesso periodo, non ricompresa nel controllo automatizzato che ha generato la comunicazione.

LA PRASSI DOCUMENTALE: COME COSTRUIRE LA PROVA DELLA CORREZIONE

Il punto più delicato, alla luce del principio espresso dalla Cassazione, è la costruzione della prova che accompagna l'integrativa. Non esiste un elenco tassativo di documenti stabilito dalla legge, ma l'esperienza dei contenziosi, incluso quello appena deciso, indica alcuni elementi che un giudice si aspetta di trovare. Servono anzitutto i registri IVA delle fatture emesse e ricevute, confrontati voce per voce tra la versione utilizzata per la dichiarazione originaria e quella alla base dell'integrativa, così da individuare con precisione dove e perché i numeri sono cambiati. Servono le liquidazioni periodiche del periodo, che devono risultare coerenti con la nuova ricostruzione. Ed è utile un prospetto di riconciliazione che spieghi in modo puntuale la natura dell'errore, per esempio una fattura duplicata, un'operazione imputata al periodo sbagliato, un'esenzione applicata in modo non corretto.

Quanto più la correzione è ampia, tanto più stringente deve essere questa dimostrazione. Nel caso deciso dalla Cassazione, la riduzione delle operazioni imponibili era prossima al 50% e non trovava riscontro nei dati dello spesometro: proprio l'assenza di una spiegazione puntuale di questo scostamento, più che l'esistenza in sé dell'integrativa, ha convinto i giudici a confermare la pretesa dell'Agenzia delle Entrate. Una correzione di portata più contenuta, accompagnata da una motivazione chiara e da riscontri esterni coerenti, come le fatture elettroniche o i dati dei clienti e fornitori, ha invece maggiori probabilità di reggere all'esame di merito.

COSA FARE IN PRATICA: LA CHECK LIST PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

Per il professionista che assiste un'impresa dopo la ricezione di un avviso bonario relativo all'IVA, l'ordinanza n. 24863/2026 suggerisce un percorso operativo preciso. Il primo passo è verificare che i termini dell'articolo 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998 consentano ancora la correzione, calcolando la scadenza del quinto anno successivo a quello della dichiarazione originaria. Il secondo passo è predisporre, **prima ancora di presentare l'integrativa**, la documentazione che ne giustifica il contenuto: senza questo lavoro preliminare, la correzione rischia di restare valida solo sulla carta.

Il terzo passo riguarda il rapporto con l'avviso bonario in sé: conviene comunque rispondere alla comunicazione entro il termine di 60 giorni, se possibile con un'istanza di riesame in autotutela rivolta all'ufficio competente, allegando la documentazione già pronta. Se l'ufficio riconosce la fondatezza della correzione, può disporre uno sgravio, totale o parziale, prima ancora che la pretesa arrivi alla cartella di pagamento, evitando così il contenzioso. Se invece l'ufficio non si convince e la cartella viene comunque notificata, resta la possibilità di impugnarla facendo valere l'integrativa, ma con la

consapevolezza, ribadita dalla Cassazione, che il giudice tributario valuterà la vicenda nel merito e non si accontenterà della sola esistenza della dichiarazione rettificata. In ogni fase, infine, va valutato se convenga pagare nel frattempo la parte di pretesa non seriamente contestabile, per limitare la crescita degli interessi in caso di esito sfavorevole del contenzioso.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)

Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (18/09/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venti

STUDIO PIZZANO