

INDICE

Introduzione	pag.1
1.La dichiarazione fiscale	pag. 6
1.1 Introduzione della dichiarazione fiscale nel sistema tributario	pag. 6
1.2 Dottrine sulla natura giuridica e sui relativi effetti	pag. 12
1.2.1 Segue: gli effetti della dichiarazione tributaria	pag. 17
1.2.2 Carattere recettizio della dichiarazione	pag. 19
1.3 Principio di emendabilità della dichiarazione	pag. 21
1.3.1 Limiti interni ed esterni alla rettifica della dichiarazione	pag. 22
1.3.2 Orientamenti della giurisprudenza	pag. 24
1.3.3 Sentenza Sezioni Unite 25 ottobre 2002, n. 15063	pag. 29
1.3.4 Emendabilità delle opzioni fiscali nella dichiarazione dei redditi	pag. 32
1.4 Dichiarazione integrativa a sfavore e a favore: assunti fondamentali	pag. 33
1.4.1 Dichiarazione in aumento	pag. 34
1.4.2 Il rapporto tra dichiarazione a sfavore e ravvedimento operoso	pag. 36
1.4.3 Dichiarazione in diminuzione: brevi cenni	pag. 42
2. Rettifica a favore del contribuente: ricostruzione storica	pag. 44
2.1 Disciplina precedente all'entrata in vigore del comma 8 bis art. 2 D.P.R. n. 435/2001 che introduce la rettifica a favore del contribuente	pag. 44
2.2 Disciplina delineata dal comma 8 bis dell'art. 2 D.P.R. n. 435/2001	pag. 53
2.2.1 Discrasie tra il comma 8 ed il comma 8-bis dell'art. 2 d.p.r. 322/1998	pag. 55
2.2.2 Dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-ter, d.p.r. n. 322/1998	pag. 57
2.2.3 Rettificabilità della dichiarazione in sede contenziosa.	pag. 57
2.2.4 Circolare Agenzia delle Entrate n. 31 del 24 settembre 2013	pag. 60
2.2.5 Rettifica a favore oltre i termini solo per errori formali	pag. 63
2.3 I termini della rettifica a favore del contribuente	pag. 65
2.3.1 Ragioni a sostegno dell'emendabilità entro il breve termine	pag. 65
2.3.2 Orientamenti del giudice di legittimità e dell'Amministrazione Finanziaria	pag. 67
2.3.3 Ragioni a sostegno dell'emendabilità oltre il breve termine	pag. 71

2.4 Rapporto con la ripetizione dell'indebito	pag. 74
3. La Riforma	pag. 82
3.1 Modifiche apportate dall'Art 5 d.l 193/2016	pag. 82
3.1.1 Decorrenza degli effetti del nuovo regime	pag. 88
3.2 Rapporti tra rettifica a favore ed interpello	pag. 94
3.3 Nuovi rapporti tra rettifica ed istanza di rimborso	pag. 98
3.4 Regimi opzionali e <i>remissio in bonis</i>	pag. 100
3.5 Profili sanzionatori	pag. 104
4. Conclusioni	pag. 108
5. Bibliografia	pag. 111

INTRODUZIONE

Il rapporto tra Contribuente e Fisco è una materia che è stata oggetto di numerosi interventi da parte del legislatore tributario, ispirati a principi di equità e giustizia fiscale. Lo scopo perseguito nelle riforme che si sono succedute è stato, in particolare, di assottigliare il più possibile le differenze che caratterizzavano da un lato la posizione dell'Amministrazione e dall'altro la posizione del singolo soggetto passivo d'imposta. Agli albori del dialogo tra i due attori del sistema finanziario, il contribuente ricopriva un ruolo quasi passivo, per cui, una volta adempiuti i suoi obblighi ed oneri, attendeva sostanzialmente l'intervento dell'Amministrazione che lo sottoponeva a controlli volti a rilevare la sua reale capacità contributiva. Negli anni questo ruolo è stato oggetto di rilevanti modifiche e, in un'ottica evolutiva, attraverso l'anticipazione del dialogo Fisco-Contribuente, a quest'ultimo è stata gradualmente riconosciuta una maggiore facoltà d'intervento, mediante strumenti quali l'onere di autodeterminare la sua base imponibile e la possibilità di emanare atti impositivi. Un intervento di questa portata era finalizzato a garantire la certezza del diritto per il contribuente e, al contempo, l'efficienza dell'attività dell'Amministrazione.

Il primo strumento posto nelle mani del contribuente al fine di renderlo parte attiva nel dialogo, è stato, senza ombra di dubbio, la dichiarazione dei redditi.

L'istituto assurge, in tal modo, a ruolo centrale del meccanismo volto all'accertamento del prelievo tributario, non solo perché attraverso la sua presentazione viene riconosciuto al contribuente un "potere d'impulso" all'interno del processo, ma anche in quanto, in alcuni casi, può risolvere in via definitiva il rapporto tributario, poiché l'accertamento da attività imprescindibile diviene meramente eventuale.

È rilevante la differenza rispetto al periodo ante-riforma, durante il quale il compito di delineare l'imponibile era di sola spettanza dell'attività amministrativa sulla base del principio della c.d. *dichiarazione obbligatoriamente verificata*. La dichiarazione passa dall'aver un ruolo prettamente ancillare dell'attività pubblica e di mera trasmissione di conoscenze all'amministrazione, comunque ottenibili attraverso altre strade, ad essere la forma più evoluta e rilevante di partecipazione del contribuente alla funzione impositiva.

La dichiarazione dei redditi, nello specifico, è una dichiarazione relativa sia ai tributi personali sui redditi, sia all'imposta sul valore aggiunto. Mentre, in precedenza, la disciplina della dichiarazione in materia Iva consisteva in un mero rimando alla disciplina prevista per le dichiarazioni delle altre imposte, con il tempo è stata dotata di regole proprie.

La dichiarazione da un lato liquida l'obbligazione tributaria e dall'altro è un atto attraverso cui il contribuente collabora con gli uffici amministrativi. Può essere per questo definita come strumento di "auto-accertamento", attraverso cui si mette a conoscenza l'Erario dei presupposti impositivi.

La natura della dichiarazione è stata oggetto di un lungo e acceso dibattito poiché, a seconda dell'inquadramento giuridico come dichiarazione di scienza, atto negoziale o confessione (le tre tesi che hanno avuto maggiore riscontro tanto in dottrina quanto in giurisprudenza), la legge ne avrebbe fatto derivare diversi e specifici effetti. Dopo una disquisizione durata anni e costellata di numerose pronunce, spesso discordanti, sia di merito sia di legittimità, la soluzione che è sembrata più adeguata è stata quella di riconoscere alla dichiarazione dei redditi natura di dichiarazione di scienza, in quanto se, per contro, fosse stata ritenuta un atto negoziale, la sua modifica sarebbe stata ammessa esclusivamente nei casi di vizi della volontà.

Accertata, dunque, la natura di atto non negoziale e non dispositivo della dichiarazione fiscale, si può passare ad analizzare la possibilità offerta al contribuente di integrare la dichiarazione con elementi di fatto e di diritto aggiuntivi, che vanno ad incidere sulla completezza, chiarezza e fondatezza della dichiarazione originaria. Si tratta, in sostanza, della possibilità di allegare fatti nuovi e non presenti nella dichiarazione originaria nonché di riconoscere una nuova qualificazione ad elementi già indicati. Ad ogni modo, la funzione della rettifica è la medesima riconosciuta alla dichiarazione originaria ovvero la liquidazione esatta dell'imposta dovuta dal contribuente, a questo punto integrata da nuovi elementi o diverse riqualificazioni.

Il legislatore codifica la possibilità di emenda della dichiarazione già con l'art. 9, ultimo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, in seguito maggiormente articolata e dettagliata con l'introduzione dell'art. 2, comma 8 del D.P.R. n. 322/1998. Quest'ultimo articolo prevedeva la possibilità di modifica della dichiarazione entro i

termini decadenziali previsti per l'esperimento da parte dell'amministrazione delle azioni accertative. Quattro anni dopo, con il regolamento sulle semplificazioni (D.P.R. 435/2001) veniva prevista un'ulteriore possibilità di rettifica entro l'anno di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con la contestuale possibilità di chiedere la compensazione dell'eventuale credito.

E' necessario, a questo punto, aprire una breve parentesi di approfondimento sull'oggetto dell'emenda: gli errori che possono essere commessi dal contribuente possono essere di segno opposto ed andare, pertanto, a discapito dell'Amministrazione (nel caso in cui si sia indicata una minore base imponibile, come un maggior credito o ancora una minore imposta dovuta), ovvero a discapito del contribuente (nel caso in cui sia stato indicato un minor credito, una maggiore base imponibile o una maggiore imposta dovuta).

Con specifico riferimento alle previsioni normative sopra citate, la teoria maggiormente condivisa è stata quella di adottare la disciplina di cui all'art. 2, comma 8 per i casi di dichiarazione integrativa in *malam partem* e di applicare, invece, il comma 8-bis ai casi di dichiarazione integrativa in *bonam partem*.

La principale problematica che sorge dalla citata impostazione consiste nel fatto che i due commi prevedono per la rettifica della dichiarazione due termini differenti: un termine lungo previsto dal comma 8 -che coincide con quello previsto per l'espletamento di attività accertative da parte dell'amministrazione- ed un termine breve, dettato dal comma 8-bis, che impone la presentazione della dichiarazione integrativa nell'anno di dichiarazione relativo al periodo d'imposta successivo.

È proprio in merito alla discrasia tra i due commi che si sono sviluppati nel tempo forti dubbi sulla legittimità di una tale previsione, in quanto, inevitabilmente, contribuente e Fisco venivano posti su di un piano nettamente distinto. Da un lato, infatti, si trovava l'Amministrazione finanziaria, avvantaggiata dalla regola secondo cui gli errori commessi a suo danno potevano essere corretti nel più lungo termine di quattro anni, arco temporale previsto anche per effettuare eventuali attività accertative. Dall'altro vi era il contribuente, il quale, una volta ravvedutosi degli errori commessi a suo danno, aveva a disposizione al massimo un anno per la loro correzione. Decorso tale termine annuale, fatta eccezione per l'utilizzo di altri tipi di istituti, come l'istanza di rimborso, gli era preclusa, in via definitiva, la possibilità di emendare la dichiarazione, con la

conseguenza di un prelievo fiscale sostanzialmente indebito, in quanto non rapportato alla sua reale capacità contributiva. Questa differenziazione di trattamento era in stridente contrasto con i due principi costituzionali che stanno alla base del dialogo collaborativo tra contribuente e fisco: il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione e il principio di buon andamento di cui all'art. 97 Cost. che impone l'efficienza e l'imparzialità della Pubblica Amministrazione nell'esercizio delle sue funzioni.

Il lavoro interpretativo fatto da dottrina e giurisprudenza nel corso degli anni per cercare di rendere il meno possibile illegittima una tale disciplina, e soprattutto per trovare punti di raccordo tra l'applicazione di un comma piuttosto che di un altro, hanno di gran lunga anticipato e se vogliamo favorito il successivo intervento legislativo.

Difatti, la Suprema Corte ha formulato ipotesi di correzione della dichiarazione a favore del contribuente in un tempo più lungo rispetto a quello di cui al comma 8-bis ancor prima che i due termini fossero unificati con la Riforma di cui all'art. 5 del d.l. 193/2016. Avviene con la riforma appena citata un'uniformazione del regime di emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente. Il legislatore prevede, in ottemperanza ai più volte richiamati principi di equità e giustizia sociale, che la rettifica di elementi in fatto o in diritto, che abbiano comportato un danno a sfavore del contribuente, possa essere effettuata nello stesso termine delle integrazioni di errori a sfavore dell'amministrazione, e pertanto, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione errata è stata presentata.

Come era stato anticipato, l'intervento legislativo arriva in ritardo rispetto agli sviluppi interpretativi fatti dalla giurisprudenza, ma detta finalmente norme chiare e specifiche che diradano l'incertezza che era stata causata dalla genericità del precedente dettato normativo e dalle discordanti pronunce giurisprudenziali.

In aggiunta all'unificazione dei termini per la rettifica, il legislatore provvede anche ad enumerare le ipotesi in cui il credito, eventualmente risultante dalla dichiarazione integrativa, può essere opposto in compensazione. Tuttavia, affinché ci si possa avvalere di questo istituto, la dichiarazione deve essere presentata nel più breve termine annuale; in tutti gli altri casi la compensazione sarà ammessa solo *pro futuro* e quindi in relazione a debiti sorti in seguito alla presentazione della rettifica.

Anche quest'ultimo intervento normativo, invero, non è rimasto immune da critiche o dubbi interpretativi, anzi, le prime difformità di pensiero sono sorte proprio con riguardo all'inquadramento della riforma rispetto al sistema previgente. Ci troviamo di fronte ad un'innovazione vera e propria, ovvero il legislatore ha semplicemente cercato di rendere più lineare delle regole già integralmente sussistenti?

Anche a questo quesito si cercherà di rispondere nel corso dell'elaborato, in quanto, come avremo modo di vedere, occorre aver riguardo agli effetti prodotti dalla riforma per valutarne la reale portata innovativa.

Volendo ravvisare un taglio netto con la normativa precedente, si potrebbe sostenere che essa operi soltanto per il futuro, precludendo al contribuente di invocarla per rendere legittime pregresse dichiarazioni integrative, che erano state presentate oltre il termine breve annuale, ma pur sempre entro quello per l'accertamento. A *contrariis*, ammettendo la posizione di Assonime, espressa con la circolare n. 3 del 2017, e quindi attribuendo alla riforma carattere esclusivamente procedimentale, si dovrebbe concedere al contribuente di avvalersi del termine più lungo per la presentazione della dichiarazione anche per rettifiche presentate prima dell'entrata in vigore del decreto.

Al di là di tali, seppur fondamentali, problematiche interpretative, appare innegabile lo sforzo del legislatore di delineare un regime maggiormente improntato sulla chiarezza e trasparenza del dialogo fiscale.

Nonostante l'intento di cercare un equilibrio tra le posizioni dei due soggetti attivi nel processo tributario, d'altro canto, l'introduzione di queste innovazioni ha comportato problemi di coordinamento con altri istituti già vigenti, come la disciplina delle opzioni, la riapertura dei termini dell'accertamento, il rapporto con l'interpello e l'istanza di rimborso, nonché il raccordo con la nuova disciplina delle sanzioni.

L'obiettivo centrale di questo elaborato, a seguito di un ampio *excursus* sulla natura della dichiarazione e sulla possibilità di emenda della stessa, è di individuare ed analizzare i nuovi rapporti che intercorrono tra la rettifica della dichiarazione e gli istituti sopra citati, rilevando le nascenti criticità e, al contempo, evidenziando le significative evoluzioni dell'istituto.

CAPITOLO I

LA DICHIARAZIONE FISCALE

1.1 Introduzione della dichiarazione fiscale nel sistema tributario

L'ordinamento italiano accoglie per la prima volta la dichiarazione annuale obbligatoria dei redditi con la Legge n. 25 del 11 gennaio 1951, conosciuta come Legge Vanoni dal nome del Ministro promotore.

La Legge Vanoni, anche detta di "perequazione tributaria"¹ era volta a sancire un patto di lealtà tra contribuente ed Amministrazione fondato su una comunicazione trasparente tra i due soggetti. Dopo anni di diffidenza e squilibrio tra Stato e Cittadino, il Ministro delle Finanze Ezio Vanoni vide nell'attribuire al contribuente un obbligo dichiarativo annuale uno strumento fondante per il raggiungimento della tanto agognata giustizia fiscale.

La ratio della riforma era l'idea di creare un rapporto fiduciario tra Pubblica Amministrazione e Contribuente attraverso una presa di responsabilità del singolo nei confronti dello Stato: infatti, l'auto dichiarazione della propria situazione reddituale permetteva al contempo di snellire la fase di accertamento fiscale (divenuta mera fase eventuale) e di porre il cittadino in una posizione più consapevole nei confronti del sistema tributario. Il Contribuente, da soggetto meramente passivo, diveniva in tal modo parte attiva in materia di imposizione fiscale con una conseguente riduzione della distanza Stato-Cittadino a vantaggio di una relazione di maggior affidamento reciproco.

Per quanto l'idea potesse sembrare del tutto innovativa, in realtà presentava dei precedenti normativi, pur rimasti in fase embrionale a causa della mancata emanazione

¹ Distribuzione del carico fiscale tra i singoli contribuenti in ragione della capacità contributiva di ciascuno.

dei decreti attuativi: la riforma riprendeva infatti l'articolo 1 del Decreto luogotenenziale del 1945 n. 585², mai entrato effettivamente in vigore.

Vanoni, dunque, non ha introdotto nulla di nuovo, si è solo limitato a cercare di rendere imperativo un istituto introdotto già da qualche anno ma che non era mai stato messo in pratica.

Il rapporto di fiducia nascente si configurava sostanzialmente in un'inversione dei ruoli con conseguente rovesciamento dell'onere della prova. Se da un lato l'accertamento della base imponibile si basava soltanto sulla dichiarazione emessa dal contribuente, dall'altro lato all'Amministrazione era riconosciuto il compito di verificare volta per volta la veridicità di quanto dichiarato.

La dichiarazione così come profilata dalla riforma doveva rispettare tre caratteristiche principali: annualità, unicità ed obbligatorietà.

Il requisito dell'annualità prevedeva che il contribuente presentasse ogni anno una nuova dichiarazione, anche qualora non si fossero manifestate variazioni in aumento o in diminuzione rispetto ai redditi accertati negli anni passati.

L'unicità della dichiarazione era data dal fatto che il dichiarante era tenuto ad enumerare contemporaneamente tutti i redditi soggetti ad imposte dirette, sia propri sia dei componenti del suo nucleo familiare.

La dichiarazione infine rispondeva al requisito dell'obbligatorietà, nel rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'Art. 53³ della Costituzione.

Tutti i cittadini aventi reddito erano quindi tenuti a presentare la dichiarazione, fatta eccezione per alcuni soggetti per cui la Legge Vanoni prevedeva una specifica esenzione: ovviamente tale esenzione non riguardava il versamento dell'imposta dovuta, bensì il solo obbligo di presentare la dichiarazione.

La legge in questione sollevò non pochi dubbi, soprattutto tra gli antagonisti dell'allora Ministro delle Finanze. La Riforma si inseriva d'altronde in un contesto storico difficile, ovvero nella fase di ripresa dalla seconda guerra mondiale, in cui il sistema tributario risultava deteriorato e precario. Ci si chiedeva con quali risorse economiche

² Art. 1 D. Lgt. N. 585/1945: "*Chiunque possiede dei redditi o patrimoni soggetti alle imposte dirette è tenuto a farne la dichiarazione secondo le disposizioni degli articoli seguenti*".

³ L'Art. 53 Cost. cita "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*".

e organizzative l'Amministrazione avrebbe potuto reagire ad un cambiamento così radicale.

Le critiche mosse nei confronti della riforma erano volte a confutare soprattutto l'utilità della dichiarazione annuale; in particolare, gli oppositori sostenevano la totale inadeguatezza degli uffici amministrativi preposti a ricevere i moduli dichiarativi e ritenevano altresì che una dilagante incertezza avrebbe avvolto i contribuenti, del tutto impreparati ad un simile adempimento. Peraltro, qualora i contribuenti non avessero percepito la finalità semplificativa della riforma, avvertendo la dichiarazione semplicemente come un ulteriore onere, vi sarebbe stato un alto rischio di dichiarazioni mendaci o incomplete.

Malgrado le suddette perplessità, la Legge Vanoni ha rappresentato un punto di partenza per la trasformazione del nostro sistema tributario, contribuendo ad una nuova concezione di accertamento ed inserendo uno strumento utilizzato, seppur con dei correttivi, ancora ai nostri giorni.

Prima di addivenire alla dichiarazione dei redditi come da noi oggi conosciuta, si è reso tuttavia necessario un ulteriore intervento normativo, ovvero la Legge n. 825 del 9 ottobre 1971 che delegava il Governo ad emanare disposizioni per la *“riforma del sistema tributario secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività”*.

Come per la Legge Vanoni, gli ambiziosi obiettivi della suddetta riforma erano una perequata distribuzione dell'onere tributario, la semplificazione del sistema fiscale e lo snellimento del rapporto Contribuente-Fisco, in linea, inoltre, alla normativa europea in materia.

Poc'anzi si è visto come con la riforma del '51 venisse richiesto al contribuente di dichiarare tutti i redditi da questi percepiti, così da permettere all'Amministrazione di liquidare l'imposta dovuta, basandosi semplicemente su quanto dichiarato. Con la Riforma del '70, in un'ottica di maggiore efficienza, non ci si limita più a richiedere la mera dichiarazione dei redditi, ma si riconosce altresì in capo al contribuente il compito di autoliquidare l'imposta e di provvedere al conseguente versamento della stessa. E' evidente quindi come negli anni è andato progressivamente bilanciandosi il rapporto tra Fisco e Contribuente, attraverso una maggiore collaborazione del cittadino

a cui, al contempo, vengono riconosciuti di fronte all'Amministrazione maggiori strumenti di tutela e dialogo.

Approdiamo così al Titolo I del D.P.R n. 600/1973 recante *Disposizioni comuni in materia di accertamento sui redditi*, che delinea l'istituto della dichiarazione, disciplinandone nel dettaglio il contenuto, i termini e gli obblighi ad essa connessi.

L'art. 1 del suddetto decreto individua quali sono i soggetti obbligati a produrre la dichiarazione dei redditi, prevedendo nello specifico che «*ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti, anche se non ne consegue alcun debito d'imposta*». Dal dettato di questo primo comma, ciò che coglie la nostra attenzione è senza dubbio il principio di generalità: infatti la dichiarazione deve essere presentata da qualunque soggetto, indipendentemente dalla sua veste giuridica, solo per il fatto di aver posseduto dei redditi in riferimento a quel dato periodo d'imposta; ciò non implica, ad ogni modo, che dalla dichiarazione scaturisca sempre un'imposta da versare.

La generalità di tale obbligo viene colta anche e soprattutto con riferimento all'eccezione prevista dal primo comma del medesimo art. 1. Difatti, vi sono determinati contribuenti indicati agli art. 13 e ss. del D.P.R che saranno tenuti alla presentazione della dichiarazione anche qualora non abbiano posseduto alcun reddito nel periodo d'imposta preso in considerazione⁴.

⁴ Si tratta dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ai sensi dell'articolo 13 del D.P.R. n. 600 del 1973:

a) *le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;*

b) *gli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;* (Lettera così modificata dall'art. 1, comma 76 della legge 296 del 2006)

c) *le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'Articolo 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597;*

d) *le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'Articolo 51 del decreto indicato alla lettera precedente.*

Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli articoli 19 e 20:

e) *le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'Articolo 9, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c);*

f) *le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'Articolo 5, lettera c), del decreto indicato alla precedente lettera;*

Se da un lato il legislatore ha voluto ampliare la portata dell'obbligo anche nei confronti di soggetti che non hanno in vero posseduto un reddito nel periodo di riferimento, dall'altro ha però previsto l'esenzione da tale obbligo per coloro nei cui confronti il controllo da parte dell'Amministrazione assume una minore rilevanza. Ci si riferisce ai soggetti che non sono obbligati alla tenuta di scritture contabili e che, al contempo, non hanno posseduto redditi o hanno posseduto soltanto determinati redditi nel periodo d'imposta desunto.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973, i soggetti esonerati possono in ogni caso presentare la dichiarazione dei redditi per far valere oneri deducibili⁵, detrazioni⁶ non attribuite o attribuite in misura inferiore a quella spettante, oppure per chiedere il rimborso di eccedenze d'imposta derivanti dalla dichiarazione dell'anno precedente o di maggiori acconti versati in corso d'anno.

La previsione di tale esonero ha una ratio ben precisa, che consiste nel sollevare il Fisco dall'onere di accogliere e conseguentemente controllare un amplissimo numero di dichiarazioni, nelle ipotesi in cui il rischio di evasione risulta praticamente inesistente.

Si rileva che i principi ispiratori alla base dell'art. 1 sono i medesimi su cui è stata elaborata, precedentemente, la legge Vanoni ovvero l'annualità della dichiarazione, l'unicità dei redditi dichiarati e l'obbligatorietà dell'adempimento salve specifiche eccezioni.

Un principio innovatore è quello dell'analiticità, che ritroviamo nel secondo comma dell'art.1, secondo cui il contribuente deve indicare nella dichiarazione gli elementi passivi e attivi, finalizzati alla determinazione dell'imposta che dovrà conseguentemente essere versata. Il legislatore non vuole dal contribuente solo la mera indicazione dei risultati reddituali, ma altresì la spiegazione degli elementi che hanno

g) *gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.* (Lettera così modificata dall'art. 1, comma 76 della legge 296 del 2006)

⁵ Sono definiti oneri deducibili: spese tassativamente elencate dall'Art. 10, D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, che possono essere sottratte al reddito complessivo rilevante ai fini Irpef prima del calcolo dell'imposta.

⁶ Le detrazioni fiscali sono gli importi che il contribuente ha il diritto di sottrarre dall'imposta lorda (totale delle tasse sui redditi di cui si è debitori verso lo stato) per stabilire così l'imposta netta dovuta.

concorso a determinarli. In mancanza di tale specifica indicazione, stabilisce lo stesso articolo, i redditi verranno considerati come non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle eventuali sanzioni. Ciò nonostante, anche qualora i redditi presenti nella dichiarazione fossero considerati come non dichiarati per mancanza delle fonti reddituali, il legislatore non esclude comunque la riscossione delle imposte corrispondente ai redditi riportati.

Il D.P.R. n. 600 del 1973 rappresenta il nucleo della disciplina ancora oggi vigente salvo alcune innovazioni introdotte dal D.P.R. 322/1998.

Quest'ultimo intervento legislativo modifica il precedente art.8 del D.P.R. 600/1973, prevedendo che la dichiarazione abbia sempre una forma vincolata. La dichiarazione, infatti, deve essere redatta, a pena di nullità, sulla base di stampati conformi a modelli annualmente approvati con decreto del Ministro delle Finanze. Attraverso la previsione dell'obbligo di utilizzo di una modulistica ufficiale si vuole ottenere una standardizzazione dei profili contenutistici delle dichiarazioni. Tale obiettivo presenta benefici sia dal punto di vista del contribuente, il quale ottiene una semplificazione del suo onere, sia dal punto di vista dell'Amministrazione che è facilitata nelle operazioni di raccolta e gestione delle informazioni.

Il percorso storico normativo condotto fino ad ora ci porta a definire la dichiarazione tributaria come *“atto con cui il contribuente porta a conoscenza dell'ente impositore i connotati, qualitativi e quantitativi, del presupposto realizzato e liquida (laddove è previsto) l'imposta dovuta”*⁷.

Tale atto, come abbiamo potuto ravvisare attraverso l'exkursus che precede, ha assunto progressivamente la conformazione attuale caratterizzata dai principi della generalità, dell'unicità, dell'annualità, dell'obbligatorietà, dell'analiticità e infine della forma vincolata.

⁷ Vedi Enciclopedia Treccani ult. ed.

1.2 Dottrine sulla natura giuridica e sui relativi effetti

La questione da sempre più dibattuta sia in dottrina che in giurisprudenza, sulla dichiarazione dei redditi è senza dubbio l'inquadramento della sua natura giuridica. Stabilire, d'altronde, se parlando di dichiarazione si faccia riferimento ad un negozio giuridico o ad una dichiarazione di scienza piuttosto che ad una confessione stragiudiziale, implica non poche conseguenze.

Coloro che, in passato, identificavano nella dichiarazione dei redditi una confessione stragiudiziale, si rifacevano all'art. 2730 del codice civile, secondo cui *“la confessione è la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte”*. Come sottolinea anche d'Amati, sulla scorta di tale corrente, *“è certo, infatti, che tra le due figure esistono delle affinità, per la comune appartenenza alla categoria delle dichiarazioni, ma l'affinità si arresta a questo tratto, per la diversità delle situazioni”*⁸. Tuttavia bisogna osservare che la definizione fornita dall'art. 2730 C.C. presuppone che la dichiarazione venga resa tra due parti processuali, nei confronti delle quali la dichiarazione provoca effetti diversi; in ambito tributario, per contro, il contribuente presenta la dichiarazione in un momento in cui non è sorto ancora alcun tipo di rapporto (l'instaurarsi di un rapporto rimane un'ipotesi meramente eventuale, nel caso in cui infatti, sussiste l'obbligo di presentare la dichiarazione anche quando il soggetto non ha nuovi redditi da dichiarare, non verrà ad esistere alcun tipo di rapporto tra contribuente e Uffici finanziari).

L'unica ipotesi in cui si può attribuire alla dichiarazione carattere confessorio è in ambito processuale: qualora la parte dichiari elementi a sé sfavorevoli, infatti, tale dichiarazione vale come piena prova di fronte al giudice.

La prima confutazione di tale tesi è dunque prettamente testuale: mentre abbiamo appena visto che il codice civile individua la confessione come un atto contenente solo indicazioni sfavorevoli a colui che le rende, la dichiarazione dei redditi, ex art. 1, d.p.r. n. 600/1973, è un atto contenente sia elementi attivi (favorevoli) che elementi passivi (sfavorevoli).

⁸ D'Amati, Struttura e funzione della dichiarazione tributaria, in Dir. Prat. Trib., I, 2003

Altro elemento che ci porta ad escludere tale tesi fa riferimento agli effetti legali riconosciuti dal legislatore alla figura civilistica della confessione, la quale fa piena prova dei fatti contro il soggetto che li ha dichiarati.

L'unica possibilità di revoca si verifica quando si tratti di diritti disponibili ed il soggetto riesca a provare che la confessione mendace è stata determinata da errore di fatto o da violenza.

In materia tributaria sarebbe quindi limitante riconoscere alla dichiarazione natura confessoria, in quanto manifestandosi solo in ambito processuale rimane da un lato solo eventuale ed oltretutto inidonea a cogliere in pieno la portata di un atto che si configura in maniera sempre più complessa. Da ultimo è lo stesso codice civile ad escludere l'efficacia di piena prova della confessione che verte su diritti non disponibili (in tale ipotesi si fa riferimento all'indisponibilità del tributo⁹). Riconoscere natura confessoria alla dichiarazione significherebbe affermare la irretrattabilità della dichiarazione tributaria¹⁰ e quindi la conseguente impossibilità in capo al contribuente di presentare una nuova dichiarazione o una modifica della stessa qualora si accorga che questa sia inficiata da errore di fatto o di diritto. La pretesa amministrativa rimarrebbe di talché priva di censure.

Un altro interessante orientamento della dottrina (mai condiviso dalla giurisprudenza) fu, in passato, quello di riconoscere alla dichiarazione natura di atto negoziale¹¹. Tale ipotesi è strettamente connessa alla teoria costitutiva¹² che sta alla base della genesi

⁹ Tale principio trova fondamento nell' art. 49 del Regolamento di Contabilità dello Stato, il quale stabilisce che: *“Nei contratti con lo Stato, non si può convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie di tributi vigenti all'epoca della loro stipulazione”*

¹⁰ Cass. 13 agosto 1992, n.9554, in *Boll. Trib.*, 1992

¹¹ “la dichiarazione di volontà con la quale vengono enunciati gli effetti perseguiti ed alla quale l'ordinamento giuridico ricollega effetti giuridici conformi al risultato voluto.” www.altalex.com

¹² La disputa nata tra tesi dichiarativa e tesi costitutiva, concerne la fonte dell'obbligazione tributaria con riferimento a quel genere di imposte per le quale la legge prevede l'accertamento (al contrario, per le imposte senza accertamento non si è mai sollevato il problema di individuare l'origine, in quanto senza alcun dubbio la realizzazione della fattispecie imponibile comporta la nascita di un'obbligazione che trova la sua fonte esclusiva nella legge).

Per coloro che sostengono la tesi dichiarativa, l'obbligazione tributaria nasce appunto dalla legge al verificarsi del presupposto. A favore di questa teoria molte, secondo P. Russo, sono le argomentazioni a favore:

1. La riserva di legge, prevista all'art. 23 della Costituzione, anche se relativa, vincola il potere impositivo dell'Amministrazione, quindi (secondo i sostenitori di tale tesi) un potere del tutto vincolato, non ha sostanzialmente nulla da disciplinare. Conseguentemente, l'atto nel quale si vuole riscontrare la fonte tributaria, in realtà non ha potere normativo costituente;

dell'obbligazione tributaria. Secondo questo schema di idee, si nega la fonte legale dell'obbligazione tributaria e si riconosce nella dichiarazione stessa la nascita di un obbligo per la parte corrispondente agli imponibili dichiarati o quanto meno nella parte in cui la dichiarazione completa la procedura definita in tale contesto di imposizione. La tesi dichiarativa, d'altro canto, esclude in *re ipsa* la portata negoziale della dichiarazione: in primo luogo, in quanto è impossibile ravvisare un negozio, come sappiamo caratterizzato dall'autonomia privata, in un atto doveroso (poiché oggetto di preciso obbligo giuridico); in secondo luogo, perché il regime e la produzione dell'effetto rappresentato dal rapporto obbligatorio, sono esclusivamente e direttamente rapportabili ad una fonte esterna alla dichiarazione predetta, ossia alla norma impositiva prevista nella legge¹³.

La dichiarazione è un atto dovuto¹⁴, per il quale la legge predetermina e prevede la manifestazione di determinati effetti; proprio per questo non può essere intesa come

-
2. L'organo di tutela di controversie nate in questo campo, sin dalla Legge 2248/1865 all. E, è considerato il giudice ordinario: viene quindi esclusa la tutela in sede amministrativa e riconosciuta alle posizioni soggettive facenti capo al contribuente qualificazione in termini di diritti;
 3. Rimanendo sempre ancorati alla figura del giudice ordinario, questi una volta investito del compito di annullare il provvedimento amministrativo, può anche estendere il giudizio al merito della pronuncia. Ancora una volta quindi sarebbe impossibile definire il potere dell'Amministrazione come un potere impositivo, difettando in questo caso del requisito di esclusività;
 4. Queste disposizioni portano quindi a considerare che il rapporto debito-credito dell'Amministrazione nasce nel momento stesso in cui si realizza il fatto indice di capacità contributiva, senza la necessità dell'emanazione di un atto amministrativo. Dall'altro lato troviamo i costitutivisti, secondo i quali l'obbligazione tributaria si originava dalla legge, ma non era attuale fino all'accertamento amministrativo. A loro favore portavano le seguenti argomentazioni:
 1. Qualora l'obbligazione tributaria nascesse dal presupposto, il contribuente potrebbe adempiere subito l'obbligo e pagare l'imposta, invece deve attendere e in alcuni casi deve seguire dei determinati schemi procedurali;
 2. Se l'obbligazione venisse ad esistenza al semplice verificarsi della fattispecie imponibile, da detto momento dovrebbe essere riconosciuta in capo al contribuente la facoltà di richiedere la tutela giurisdizionale. Anche in questo caso, ciò non accade, ma siffatta tutela si rende esplicabile solo dopo l'attivazione del competente organo amministrativo (che avviene mediante l'emanazione di un atto impositivo);
 3. La legge prevede che allo spirare di determinati termini decadenziali, viene meno la possibilità di contestazione circa l'*an debeatur* della pretesa tributaria. Tale fattispecie abbraccia completamente la tesi dell'atto impositivo, poiché la mancata impugnazione nel termine perentorio comporta il consolidamento degli effetti prodotti, che in questo caso consisterebbero nella costituzione dell'obbligazione.

¹³ vedi in tal senso, P. Russo in "Istituzioni di diritto tributario", cit., 118 e ss.

¹⁴ D'Amati nel suo trattato "Struttura e Funzione della dichiarazione tributaria", in Dir. prat. trib., I, 2003, specifica come non è del tutto appropriato parlare di atto dovuto. Nella disciplina civilistica l'atto dovuto, è l'atto che viene posto in essere prescindendo dalla consapevolezza di chi lo compie,

atto negoziale che, invece, è caratterizzato dalla volontarietà del soggetto di porre in essere un determinato atto a cui si ricollegano degli effetti riconosciuti e tutelati dalla legge. Nel caso della dichiarazione, per contro, gli effetti verranno a prodursi indipendentemente dalla volontà o meno del contribuente.

Un prestigioso esperto di diritto tributario, Carlo Bafile sostiene la suddetta tesi dichiarativa vedendo nella dichiarazione una “unilaterale accettazione” degli effetti giuridici previsti dalla legge, non tenendo conto però della quasi totale irrilevanza dell'accettazione di questi effetti da parte del contribuente. Per di più prevede anche la irretrattabilità della dichiarazione, considerata come mezzo attraverso il quale assicurare un'immediata riscossione delle imposte da parte dell'Amministrazione. Egli asserisce la necessità di trattare di una dichiarazione che abbia carattere definitivo. C'è da dire, invero, che tale definitività e la conseguente irretrattabilità non sono mai state trasposte in una specifica disciplina normativa. Inoltre, l'accettazione di pagare, che per Bafile è insita nella dichiarazione, in realtà viene meno se si pensa che in diritto civile la configurazione principale dell'adempimento è quello di atto dovuto, e che, dunque, è inutile ricercare nella dichiarazione un qualcosa in più dell'*animus solvendi* che caratterizza l'adempimento di un obbligo¹⁵.

Questo non esclude, ad ogni modo, la presenza di determinazioni volitive a carattere negoziale all'interno della dichiarazione¹⁶ come, ad esempio, la scelta del regime contabile o il credito da chiedere a rimborso o da utilizzare in compensazione. Solo in questi casi si sarebbe potuto trattare di atto di autonomia privata, modificabile solo nel caso di dolo, violenza o errore¹⁷.

La terza teoria sulla natura della dichiarazione tributaria la inquadra come mero atto giuridico, più nello specifico come dichiarazione di scienza. La dichiarazione contiene

diversamente nella disciplina tributaria, l'art. 1, 3° comma, d.p.r. n.322 del 1998, richiede, affinché la dichiarazione non sia nulla, la sottoscrizione di un soggetto in grado di intendere e di volere.

¹⁵ vedi C. Bafile in “Osservazioni sulla natura giuridica della dichiarazione tributaria”, in Rass. Adv. Stato, 1980, I, 361;

¹⁶ Secondo Cass., 21 Maggio 2001, n. 6886;

¹⁷ L'art. 1427 detta: “*il contraente, il cui consenso fu dato per errore, estorto con violenza o carpito con dolo, può chiedere l'annullamento del contratto secondo le disposizioni seguenti.*” Ancorché la norma preveda detta disciplina in forma specifica per i contratti, è consolidata la estensibilità del precetto anche ai casi di atto unilaterale negoziale.

l'esposizione di fatti, ai quali la legge ricollega determinati effetti giuridici, non in quanto voluti dal dichiarante ma perché previsti dalla norma¹⁸.

Alcuni hanno evidenziato, che il contribuente nella dichiarazione non si limita ad indicare fatti e dati, ma cerca altresì di ricollegare a tali elementi delle qualificazioni giuridiche (si procede, in tal senso, a delineare una connessione tra fatto o atto giuridico e quadro normativo di riferimento): per questa ragione sarebbe più preciso parlare di “dichiarazione di scienza qualificata”¹⁹.

La tesi della dichiarazione dei redditi come dichiarazione di scienza ha incontrato l'approvazione sia di gran parte della dottrina sia della giurisprudenza. Le più importanti sentenze di legittimità e di merito hanno ribadito la natura di manifestazione di scienza, con il conseguente riconoscimento della facoltà di emendare il contenuto della dichiarazione. La Suprema Corte, di recente, ha precisato sul punto che: *“la dichiarazione dei redditi non è un atto negoziale o dispositivo, bensì una dichiarazione di scienza, sicché, in caso di errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile quando possa derivarne l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante. Ne discende che il contribuente che, per errore in dichiarazione, abbia assoggettato propri redditi ad imposta, anche in relazione a quelli prodotti all'estero, può chiederne il rimborso nel termine previsto dall'art. 38, comma 1, del d.p.r. n. 602 del 1973, non potendosi ritenere di ostacolo la previsione di cui all'art. 15, comma 3, del d.p.r. n. 617 del 1986 (nella versione applicabile 'ratione temporis'), che preclude esclusivamente la possibilità di utilizzare il credito d'imposta mediante detrazione in sede di dichiarazione”* (Cassazione Civile sez. trib. 28 ottobre 2015 n. 21968).

Anche la giurisprudenza di merito si è espressa all'unisono statuendo *“per il principio di emendabilità della dichiarazione tributaria in quanto mera dichiarazione di scienza al contribuente che rinuncia - in forza di un ripensamento esplicito (mediante formale istanza di rimborso dell'imposta versata) ovvero implicito (in forza del mancato pagamento di una rata) - alla rivalutazione dei propri immobili ex art. 1 comma 91*

¹⁸ E' proprio dalla lettura di questo assunto che si coglie la sostanziale differenza tra mero atto giuridico e dichiarazione di volontà;

¹⁹ Riferimento a Sammartino S., “La dichiarazione d'imposta”, in Amatucci A. (a cura di), Trattato di diritto tributario, op. cit., p. 30.

*Legge Finanziaria 2008 compete il diritto alla restituzione dell'imposta sostitutiva già versata, ove ne sia ancora aperta la facoltà (come nel caso concreto, in cui la richiesta di rimborso è stata presentata nel termine di 48 mesi dal pagamento della prima rata). Al riguardo deve ritenersi irrilevante che alla base di tale rinuncia vi sia un mero ripensamento o un errore della perizia giurata, in quanto il venir meno della procedura comporta che il pagamento effettuato sia privo di causa perché costituisce un indebito arricchimento per l'Erario, il quale non ha pertanto titolo per negare il rimborso” (Comm. trib. prov. le Firenze 06 ottobre 2014 n. 1117).*²⁰

Nonostante questa tesi sia stata sostenuta, non solo da gran parte della dottrina, ma anche dalla giurisprudenza maggioritaria, ha comunque incontrato alcune critiche. Secondo alcuni infatti,

E' stato doveroso analizzare le specifiche dottrine circa la natura della dichiarazione tributaria poiché l'inquadramento in una determinata categoria giuridica comporta effetti giuridici assai differenti, che qui di seguito andremo ad analizzare.

1.2.1 Segue: gli effetti della dichiarazione tributaria

La complessità nell'individuare gli effetti della dichiarazione è connessa alla classificazione giuridica che si attribuisce all'obbligazione tributaria e agli atti di accertamento o riscossione nonché alla natura privatistica o pubblicistica del rapporto di imposta.

Come abbiamo visto in precedenza, riconoscendo natura di dichiarazione di scienza e non di negozio giuridico alla dichiarazione dei redditi, si ammette che gli effetti derivino integralmente dalla legge, indipendentemente dalla volontà del contribuente

²⁰ Sono molte altre le pronunce della giurisprudenza di merito e di legittimità, che hanno negli anni attribuito alla dichiarazione tributaria, la natura di dichiarazione di scienza: Cass. SS. UU., 27 settembre 1965, n. 2045; Comm. Trib. Centr., Sez. V, 19 aprile 1977, n. 4762 e Sez. XXII, 30 luglio 1981, n. 7188; Comm. Trib. Centr., Sez. XXX, 29 settembre 1983, n. 2493; Cass. SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063; Cass. SS.UU., 6 dicembre 2002, n. 17394; Cass. Civ., Sez. trib., n. 19379 del 15 luglio 2008 e n. 29738 del 19 dicembre 2008; Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. XXI, 16 dicembre 2011, n. 124; Cass. Civ., Sez. trib., 4 aprile 2012, n. 5399; Cass. Civ., Sez. trib, 11 maggio 2012, n. 7294; Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V, 22 ottobre 2012, n. 65; Comm. Trib. Reg. Liguria, Sez. V, 15 maggio 2013, n. 27; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. XI, 9 aprile 2014, n. 1853; Cass. Civ., Sez. trib., 30 maggio 2014, n. 12149; Cass. Civ., Sez. trib., 12 dicembre 2014, n. 26187.

di porli in essere o meno; ovviamente tale ipotesi si verifica solo nel caso in cui vi sia corrispondenza tra fattispecie reale e fattispecie legale. Per di più è inibito a qualsiasi soggetto, sia dal lato attivo che dal lato passivo, riconoscere effetti diversi da quelli previsti espressamente dalle norme che disciplinano la dichiarazione.

Al fine di meglio comprendere gli effetti della dichiarazione, operiamo una suddivisione su tre livelli differenti: procedimentale, probatorio, della riscossione.

Con riguardo al primo livello, la dichiarazione ha rilevanza procedimentale in quanto viene considerata come “*strumento inteso a rendere possibile la ricognizione della realtà, tale da fissare i termini di tale ricognizione in relazione agli atti di controllo propri dell’Amministrazione*”²¹.

La normativa vigente legittima il Fisco a porre in essere accertamenti di tipo sintetico ed analitico²²volti a verificare la completezza della dichiarazione, con l’unica eccezione che in caso di omissione o di nullità della dichiarazione stessa, l’Amministrazione potrà agire nelle forme dell’accertamento d’ufficio.

Gli elementi contenuti nella dichiarazione diventano intangibili nel momento in cui, scaduti i termini perentori (previsti in maniera specifica per ogni singola imposta), gli uffici finanziari non avranno espletato atti di rettifica nei confronti di uno o più dei profili contenutistici.

L’intangibilità non è insita nella dichiarazione stessa (come abbiamo già avuto modo di considerare, la dichiarazione infatti non è l’esercizio di un potere unilaterale del contribuente nel determinare l’an e il *quantum debeatur*): l’inutile decorso del termine decadenziale della rettifica non rappresenta l’unico strumento idoneo a consolidare gli effetti scaturenti dalla dichiarazione essendo, piuttosto, uno degli elementi costitutivi della fattispecie, alla quale la legge ricollega il verificarsi di determinati effetti.

Il secondo livello di effetti è quello probatorio, che è direttamente riconducibile al rilievo procedimentale della dichiarazione. Fermo restando la natura di dichiarazione di scienza, e la conseguente esclusione della natura confessoria, sarebbe sbagliato non riconoscere alle ammissioni del contribuente a lui sfavorevoli efficacia di piena prova di fronte ad un giudice. Per di più, per ciò che concerne gli altri elementi (presentati a

²¹ Batistoni-Ferrara F. - Gippa Salvetti M.A., “Lezioni di diritto tributario. Parte generale”, op. cit., p. 90.

²² Ex art. 38-41, D.P.R 600/1973.

favore del dichiarante), si assume che possano comunque esonerare l'ufficio dall'onere di motivare e provare i fatti contenuti nella dichiarazione. E' evidente, alla luce di quanto precede, che tutti gli elementi contenuti nella dichiarazione (sia favorevoli sia sfavorevoli al contribuente) hanno efficacia probatoria. Al contrario, tutto ciò che non sarà dichiarato dovrà essere motivato e provato direttamente dagli uffici.

Il terzo livello di efficacia è quello della riscossione. Secondo un'espressa previsione normativa, la dichiarazione è titolo per l'iscrizione a ruolo²³ dell'imposta dovuta dal contribuente sulla base degli imponibili dichiarati. Qualora il soggetto, una volta presentata la dichiarazione, non si appresti a versare spontaneamente l'ammontare di imposta dovuto, l'Amministrazione potrà provvedere alla riscossione. In egual modo, la dichiarazione sarà titolo per il rimborso²⁴, qualora risulti che il contribuente si trovi in una posizione creditoria nei confronti del Fisco²⁵.

1.2.2 Carattere recettizio della dichiarazione

Per far sì che gli effetti sopra citati vengano ad esistenza è necessario che la dichiarazione, in quanto atto recettizio, venga presentata all'Amministrazione con le modalità e nei termini stabiliti dal legislatore.

Per questa ragione la dichiarazione si inserisce nella categoria che definiamo a "recezione necessaria", tale per cui *"la conoscenza (conoscibilità) del*

²³ Secondo quanto è previsto dalla normativa circa l'iscrizione a ruolo, questa potrà avvenire quando fondata su un titolo giustificativo, quale la dichiarazione dei redditi ovvero l'avviso di accertamento. L'iscrizione a ruolo in base alla dichiarazione si può verificare in tre casi:

1. mancato versamento delle somme che risultino dovute dalla dichiarazione;
2. qualora, a seguito dei controlli automatici e del controllo formale della dichiarazione, risulti riscuotibile una somma maggiore di quella liquidata e versata dal contribuente in forza della dichiarazione presentata;
3. in ipotesi di riscossione di imposte su redditi soggetti a tassazione separata.

²⁴ A norma dell'art. 22 comma 2 del T.u.i.r., se l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, dei versamenti e delle ritenute, è superiore a quello dell'imposta netta sul reddito complessivo, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo d'imposta successiva o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

²⁵ Secondo la Corte di Cass., Sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10428: *"una volta che il credito si sia consolidato [...] l'Amministrazione è tenuta ad eseguire il rimborso e il relativo credito del contribuente è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale, decorrente dal riconoscimento del credito stesso"*.

controinteressato è condizione necessaria perché l'atto possa produrre i suoi effetti”

²⁶. Basti riprendere a tal proposito la nozione civilistica di atto recettizio presente all'art. 1334 c.c., che stabilisce “*gli atti unilaterali producono effetto nel momento in cui pervengono a conoscenza della persona alla quale sono destinati*”. Tale principio viene ripreso in ambito tributario con il d.p.r. n. 322 del 1988, che viene in sostituzione del d.p.r. n. 600 del 1973, il quale dispone (con le ultime modifiche apportate dal *d.l. del 22/10/2016 n. 193 Articolo 5*) che:

1. le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1 maggio ed il 30 giugno ovvero in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta;
2. i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 in via telematica, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
3. i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi presentano la dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive entro i termini previsti dal comma 2 e secondo le disposizioni di cui all'articolo 3.

Pertanto, affinché si perfezioni la recezione della dichiarazione, il contribuente dovrà rispettare esattamente le tempistiche e le modalità di presentazione come sopra descritte; in difetto, la dichiarazione non potrà espletare i suoi effetti.

²⁶G. Giampiccolo, “La dichiarazione recettizia”, Milano, 1959, p. 43, ss.

1.3 Principio di emendabilità della dichiarazione

L'emendabilità della dichiarazione è stata da sempre un punto di forte discussione sia in dottrina che in giurisprudenza. La complessità si ravvisava nel coordinare e bilanciare previsioni privatistiche che richiedevano il rispetto del pagamento dell'obbligazione dovuto per legge (idoneo a garantire situazioni soggettive del privato) e dall'altro l'esigenza pubblicistica di certezza del diritto²⁷. Principio di certezza del diritto che si manifesta nella previsione di termini di decadenza per l'accertamento, per cui gli uffici finanziari non potranno rettificare la dichiarazione del singolo, una volta spirati suddetti termini.

Come appena accennato, la stabilità del rapporto è assicurata dalla conformità dell'imposta alla fattispecie imponibile prevista *ex lege*, che deriva dal principio di legalità, comune sia all'ordinamento italiano che all'ordinamento tedesco. Un altro elemento da considerare nell'analisi della possibilità di rettifica della dichiarazione è il rapporto "dichiarazione- fatto imponibile": occorre chiedersi se la dichiarazione, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, sia di per sé creativa dell'obbligazione tributaria, indipendentemente dal fatto rappresentato, ovvero se il fatto non debba prevalere sulla dichiarazione che non ne abbia dato una corretta rappresentazione. L'orientamento della Cassazione sul punto è univoco nel ritenere che il primato è della legge e del fatto previsto dalla legge come presupposto dell'imposta dovuta sia rispetto all'attività ricognitiva dell'Amministrazione sia rispetto all'attività dichiarativa del contribuente. Entrambe le attività sono infatti indirizzate ad individuare il fatto realmente esistente, rispondendo così al principio di conformità dell'obbligazione tributaria alla fattispecie prevista dalla legge, previsto anche nell'ordinamento tedesco come "principio di legalità della tassazione"²⁸. Una volta rilevato il carattere servente della dichiarazione rispetto al fatto al quale la legge ricollega l'imposta da versare, si può affermare che la dichiarazione, anche se momento di un procedimento pubblico vincolato a termini perentori, non può cristallizzare per sempre quanto dichiarato dal contribuente qualora

²⁷ "Principio in base al quale ogni persona deve essere posta in condizione di valutare e prevedere, in base alle norme generali dell'ordinamento, le conseguenze giuridiche della propria condotta, e che costituisce un valore al quale lo Stato deve necessariamente tendere per garantire la libertà dell'individuo e l'eguaglianza dei cittadini davanti alla legge." vedi Enciclopedia Treccani ult. ed.

²⁸ Si veda in tal senso, F. Moschetti in "Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di "stabilità" del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge".

contrastante con la realtà fattuale. Qualora al contenuto della dichiarazione venisse attribuito carattere definitivo, come inauspicabile conseguenza verrebbe meno il primato della legge sulla dichiarazione. Si verificherebbe in tal modo una sproporzione tra sfera pubblicistica e sfera privatistica, in quanto, per garantire la stabilità pubblica, si ammetterebbe un prelievo di denaro che ha fondamento in una dichiarazione erronea e, al contempo, si spezzerebbe il filo che collega l'obbligazione tributaria alla volontà del legislatore.

1.3.1 Limiti interni ed esterni alla rettifica della dichiarazione

Vi è inoltre da aggiungere che la possibilità di rettifica della dichiarazione deve coordinarsi con limitazioni interne ed esterne individuate dalla dottrina. Per limiti interni si intendono quelli che derivano dall'efficacia e dalla natura dell'atto, mentre per limiti esterni quelli provenienti da specifiche norme sostanziali o processuali. Al fine di individuare quali sono le conseguenze pratiche di tali limiti, bisogna analizzare le singole fattispecie.

In prima battuta ci occupiamo della rettifica della dichiarazione per errori in fatto o in diritto.

Per quanto riguarda il contribuente, non vi sono limiti interni alla modificazione delle valutazioni e qualificazioni giuridiche contenute nella dichiarazione, la cui disciplina è integralmente contenuta nella normativa che la prevede.

Al contrario, però, vengono ad esistenza limiti esterni, attinenti all'osservanza dei termini di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso delle somme indebitamente pagate nonché dei termini perentori per il ricorso contro gli atti della Pubblica Amministrazione. Attraverso tali atti, l'avviso di accertamento e di iscrizione a ruolo, l'Amministrazione fa valere le proprie pretese soprattutto con riguardo all'erronea ricostruzione in diritto effettuata dal contribuente dichiarante.

Più complesso risulta il discorso dei limiti nei casi di rettifica della dichiarazione in merito ad elementi e circostanze di fatto omessi o indicati in maniera difforme alla realtà. Con riferimento alle circostanze di fatto omesse, si può escludere facilmente la

sussistenza di limiti interni, stante la natura dell'atto dichiarativo, quale mero atto giuridico (non costitutivo di per sé di effetti). Per contro, muovendoci sul versante dei limiti esterni, il legislatore è più volte intervenuto per definire la dichiarazione quale unica sede in cui presentare e comprovare, a pena di inammissibilità, situazioni di fatto a favore del contribuente, in linea con la funzione di determinazione dell'imponibile. La prevalente interpretazione di dette norme, non ci porta a definirle quali norme speciali e derogatorie, bensì come esplicitazioni del principio secondo cui vige nei confronti del contribuente un divieto assoluto di addurre a proprio favore fatti che non siano già stati ricompresi nella dichiarazione originaria, una volta scaduto il termine per la sua presentazione. Il legislatore ha introdotto tale principio al fine di evitare che venga alterata la scansione temporale del procedimento di accertamento. La *ratio* di tale principio si esplica nella mancata previsione, nei casi sopra riportati, di uno spostamento in avanti del *dies a quo* del termine messo a disposizione degli uffici per provvedere alla notifica dell'accertamento, il quale viene indistintamente calcolato dalla data in cui la dichiarazione è stata o avrebbe dovuto essere presentata.

Passando invece all'ipotesi di difformità delle circostanze di fatto e degli elementi dichiarati rispetto al reale, è evidente che la maggior parte delle volte ci si trova di fronte a dichiarazioni sfavorevoli al contribuente. Proprio per questo sarà insita nell'ammissione fatta dal dichiarante, la consapevolezza di presentare un atto dal contenuto impegnativo e dai caratteri della formalità e doverosità. Si può dunque assimilare a tale previsione l'efficacia confessoria stragiudiziale delle ammissioni, il che ci pone di fronte ad un'alternativa:

- ritenere indisponibili le situazioni giuridiche soggettive, e così facendo non riconoscere alla confessione il rango di prova legale, ai sensi dell'art. 2733, secondo comma, cod. civ; di conseguenza, il contribuente dichiarante sarà assolutamente libero di rettificare le dichiarazioni a suo sfavore;
- ritenere insussistente l'indisponibilità così che, in applicazione dei principi di auto-responsabilità del dichiarante e di affidamento del terzo destinatario²⁹, le

²⁹ Il principio del legittimo affidamento costituisce un principio consolidato che impone all'amministrazione, soprattutto in sede di esercizio del potere di autotutela, l'attenta salvaguardia delle situazioni soggettive consolidate per effetto di atti o comportamenti idonei ad ingenerare per l'appunto un ragionevole affidamento nel destinatario. Vedi www.studiocataldi.it

dichiarazioni a sfavore saranno soggette soltanto alla revoca prevista ex. art. 2732 cod. civ.;

Secondo la dottrina prevalente, l'ipotesi più corretta da adottare sarebbe la seconda, in relazione alle mere dichiarazioni di scienza e verità di cui la dichiarazione si fa portatrice. L'unico strumento per destituire di efficacia le dichiarazioni a sfavore del dichiarante, sembra essere, allo stato, la revoca.

1.3.2 Orientamenti della giurisprudenza

Come abbiamo avuto modo di anticipare all'inizio del terzo paragrafo, la discussione circa l'emendabilità della dichiarazione ha per anni visto contrapporsi, da un lato la dottrina maggioritaria che appoggiava in pieno l'emendabilità della dichiarazione tributaria, e dall'altra l'Amministrazione fiscale, interessata a difendere le caratteristiche pubblicistiche del rapporto tributario. E' bene precisare, prima di prolungarci nell'analisi delle diverse pronunce della giurisprudenza, che i maggiori dubbi sulla possibilità di rettifica riguardano soprattutto il caso di rettifica a favore del contribuente. Questo perché, solo in questa circostanza ci si pone il problema di stabilire se il termine da rispettare per la presentazione rettificativa sia quello previsto per l'accertamento d'ufficio o quello per la presentazione della denuncia dei redditi relativa all'anno di imposta successivo. Il contrasto, infatti, sorge nel momento in cui dottrina e parte della giurisprudenza propendono per il voler riconoscere quale termine ultimo quello per l'accertamento d'ufficio, mentre l'Amministrazione ammette la rettifica solo entro i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita all'anno successivo. Al contrario non vi sono opinioni confliggenti circa i termini della rettifica della dichiarazione a favore del Fisco: è infatti ammesso dall'opinione generale che questa venga presentata nel termine quadriennale.

La giurisprudenza sia di merito che di legittimità è intervenuta più volte per dare una risposta a tale conflitto. Per anni si sono alternati due schieramenti differenti, fin quando nel 2002 non si è arrivati con una sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione al riconoscimento della piena ritrattabilità della dichiarazione tributaria.

Ma procediamo per gradi e, in primis, cerchiamo di dare un inquadramento generale dei due diversi orientamenti.

Il primo orientamento, definito “restrittivo” (maggioritario), sostiene che la dichiarazione è un momento di avvio di una procedura di diritto pubblico, ispirato a postulati come stabilità dei rapporti e razionale svolgimento del processo. Tale orientamento non ammette correzioni oltre i termini tassativamente previsti per la presentazione della dichiarazione. Le dichiarazioni essendo assoggettate a stringenti vincoli formali e temporali, sono caratterizzate da una “sostanziale irretrattabilità”³⁰.

Nel senso opposto, il secondo orientamento, anche detto “liberale” (minoritario), ammette l’emendabilità della dichiarazione, non considerata come atto negoziale o ad efficacia confessoria, bensì come atto dal quale scaturisce un momento del procedimento volto all’accertamento e alla riscossione dei tributi³¹.

Cerchiamo a questo punto di tratteggiare un percorso che individui quelle che sono state le più importanti sentenze in materia di emendabilità.

Fino al 1991 era pacifico riconoscere la possibilità di modifica della dichiarazione affetta da errori di diritto o di fatto, attraverso l’utilizzo dello strumento normativo dell’azione di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 o mediante l’impugnazione degli atti amministrativi, volti a liquidare o rettificare la dichiarazione stessa. Questo orientamento viene ribaltato da una sentenza della prima sezione civile della Corte di Cassazione³², la quale apporta a fondamento della sua decisioni le seguenti argomentazioni:

1. dalla natura di partecipazione di scienza della dichiarazione, non può desumersi con certezza l’emendabilità della dichiarazione;
2. con riguardo alla dichiarazione debbono prevalere necessità di natura pubblicistica, più che di natura privatistica;

³⁰ Tale orientamento è stato sostenuto anche dalla giurisprudenza di legittimità, con sentenze: Cass. 25 luglio 1997, n. 6957, in *Boll. Trib.*, 1998; Cass. 1 agosto 2000, n. 10055, in *Boll. Trib. on-line*.

In entrambi i casi l’unica ipotesi di rettifica che si ammette è con riferimento agli errori materiali o di calcolo, in quanto desumibili direttamente dal testo dell’atto dichiarativo.

³¹ In questo senso: Cass. 9 aprile 1997, n. 3080, in *Boll. Trib.*, 1997.

³² Sentenza 21 ottobre 1991, n. 9554.

3. la dichiarazione, per le motivazioni anzidette, segue una disciplina pubblicistica, nel rispetto della quale devono essere adempiuti tassativi oneri formali e temporali, previsti al fine di garantire la stabilità della situazione;
4. il regime di emendabilità della dichiarazione erronea "*non ancorato al carattere materiale e alla testuale riconoscibilità dell'errore*", vanificherebbe gli scopi ai quali sono indirizzati i vincoli formali e temporali citati al n.3, poiché ciò potrebbe equivalere ad una nuova dichiarazione presentata oltre il termine.

Completa l'orientamento a sostegno della non emendabilità della dichiarazione, una sentenza del 1994 in cui si statuisce che essendo la dichiarazione modificabile soltanto entro i termini stabiliti dal legislatore, la ripetizione di quanto versato (con riguardo alla sentenza in questione si trattava di azione di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973), non può riferirsi ad "*elementi fattuali ulteriori e diversi da quelli a suo tempo indicati*" (salvo ovviamente l'errore materiale, cioè la svista che si può evincere dal contesto della dichiarazione e dai dati con essa offerti). La ripetizione, secondo la Suprema Corte, poteva essere richiesta solo qualora "*fermi restando i fatti prima enunciati, risulti indebito il pagamento, in assenza di norma che lo imponga*"³³.

Alla luce di queste sentenze, si era giunti a ritenere che un'eventuale modifica della dichiarazione dei redditi fosse ammessa, al di fuori dai casi di errore materiale e di calcolo, solo qualora presentata nel rispetto delle modalità e dei termini, previsti all'art. 8 e 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Nel rispetto di questa disciplina, si concedeva al contribuente di rilevare, in via di ritrattazione, errori di fatto o di diritto. In via interpretativa si potrebbe parlare di un "principio di immodificabilità della dichiarazione annuale dei redditi al di là delle scadenze stabilite per la presentazione di essa", che vincola il contribuente, non permettendogli di porre alla base dell'istanza di rimborso fatti che originariamente non erano esposti in dichiarazione.

Non mancano tuttavia filoni giurisprudenziali in contrasto con le decisioni citate.

La prima sentenza della Suprema Corte che disattende l'orientamento precedente è quella del 19 dicembre 1996, n. 3080, la quale statuisce che la dichiarazione è

³³ Cass. civ., Sez. I, 27 giugno 1994, n. 6157, in "Dir. prat. trib.", 1995, II, pag. 802 e seguenti, con nota critica di Batistoni Ferrara, "Dichiarazione tributaria, ritrattabilità e rilevabilità degli errori".

irretrattabile e immodificabile “*solo nel senso che una volta tale dichiarazione intervenuta, il procedimento raggiunge uno stadio dal quale non potrebbe più regredire in conseguenza della pretesa del contribuente di presentare, oltre i termini prescritti, una dichiarazione ulteriore e diversa*”. Secondo la sentenza in questione, stando ai principi suddetti un’interpretazione differente si violerebbe il “fondamento logico” dell’art. 38 del D.P.R 1973, n. 602, che costituisce un’applicazione in campo tributario dei principi generali dell’ordinamento in tema di pagamento dell’indebito. Verrebbe altresì violato, sempre secondo la Suprema Corte, il principio costituzionale previsto dall’art. 53, secondo cui ciascun cittadino risponde dell’obbligazione tributaria in ragione della sua capacità contributiva. Non sarebbe consono riconoscere un sistema tributario che impedisca al contribuente di dimostrare l’inesistenza di fatti giustificativi del prelievo fiscale da lui in precedenza dichiarati erroneamente, mentre viene riconosciuta al Fisco la possibilità di provare la non corrispondenza della dichiarazione al fatto.

Sempre su questa linea ritroviamo anche la sentenza Corte Cass. 28 settembre 1994, n. 7904, la quale si occupa nello specifico dell’ammissibilità o meno della correzione della dichiarazione dei redditi fondata su un bilancio errato, la cui erroneità, tuttavia, è venuta a manifestarsi solo a seguito della presentazione nei termini della dichiarazione. La Corte conclude ammettendo la ritrattabilità della dichiarazione basata su erroneo bilancio, qualora la dichiarazione principale fosse stata tempestivamente presentata, soltanto però ove sussistano determinate condizioni. Le condizioni da rispettare sono le seguenti: che venga redatto ed approvato un nuovo bilancio e che tale redazione ed approvazione, come la successiva redazione e presentazione della dichiarazione rettificativa avvengano con le stesse modalità stabilite dalla disciplina tributaria per la dichiarazione dei redditi.

In definitiva, nel caso di specie, la Cassazione ammette la redazione e presentazione di un nuovo bilancio e di una nuova dichiarazione, nel rispetto delle modalità previste dal legislatore, al di fuori dei termini fissati *ex lege*, trattandosi di una erroneità sopravvenuta.

Contestualmente anche nelle Sezioni Tributarie vi sono state numerose pronunce circa l’emendabilità della dichiarazione dei redditi.

Una decisione che merita di essere ricordata è quella del 15 dicembre 1999- 13 marzo 2000 n. 2868, con la quale si è ammessa l'azione di rimborso Iva ex art. 16 del D.P.R. n. 636/1972, per erronea applicazione dell'aliquota. Si afferma, quindi, un principio di rettificabilità della dichiarazione mediante azione di rimborso.

Una sentenza più recente in materia di modificabilità dell'imposta sul valore aggiunto è quella della Sezione Tributaria 22 marzo- I agosto 2000, n. 10055, in cui viene trattato il caso di una dichiarazione rettificativa presentata dopo l'atto impugnato (dichiarazione originaria relativa al 1985, avviso di irrogazione di sanzioni e di liquidazione dell'imposta per omesso versamento Iva notificato il 3 dicembre 1990, dichiarazione rettificativa presentata il 21 dicembre 1990 deducendo che i beni ceduti erano un complesso aziendale, in quanto tale non assoggettabile ad Iva). Questa sentenza non concerne la possibilità di far valere l'errore della dichiarazione in sede di impugnazione dell'atto di liquidazione, bensì riguarda la possibilità di emendare o meno la dichiarazione Iva avvalendosi di una nuova dichiarazione oltre il termine previsto. I passaggi logico- giuridici posti dalle le Sezioni Tributarie a fondamento del proprio convincimento sono stati i seguenti:

- *"dalla natura non negoziale della dichiarazione fiscale (rientrante quindi nel novero di quelle di scienza), non discende di per sé, la facoltà di rettificarla, facoltà vincolata, sotto il profilo temporale, dalle norme procedurali e dalle preclusioni stabilite dalla legge per la contestazione del debito tributario";*

- *la dichiarazione costituisce "momento di avvio di un procedimento di diritto pubblico, come tale caratterizzato da esigenze di razionale svolgimento e dalla aspirazione al conseguimento della stabilità";*

- *"come tale, è assoggettata a limiti di forma e di tempo che inducono ad affermare l'irretrattabilità della dichiarazione originaria";*

- *"al di fuori delle ipotesi degli errori materiali o di calcolo (desumibili ab intrinseco dalla dichiarazione stessa), essa può essere emendata ed in buona sostanza sostituita soltanto entro i termini previsti per una valida dichiarazione";*

- *"errori di fatto o di diritto incidenti sull'obbligazione possono essere fatti valere solo nei limiti in cui la legge stessa preveda il diritto al rimborso (art. 38 del D.P.R.*

n. 602/1973), ovvero consenta di opporsi alla maggior pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria".³⁴

In questo ordine di idee, la sentenza ribadisce la natura pubblicistica della dichiarazione, confermata dalla previsione di limiti temporali che stanno alla base di esigenze di stabilità, e il principio generale di irretrattabilità della dichiarazione, soprattutto con riferimento al procedimento Iva. Allo stesso tempo viene ammessa, tuttavia, la possibilità per il dichiarante di far valere errori di fatto o di diritto (oltre la sempre accettata dichiarazione rettificativa per errori materiali o di calcolo), attraverso l'azione di rimborso e di impugnativa di atti, che assumono a loro presupposto la dichiarazione errata.

1.3.3 Sentenza Sezioni Unite 25 ottobre 2002, n. 15063

Solo dopo anni, le Sezioni Unite arrivano a comporre il contrasto che aveva caratterizzato i decenni precedenti, con la decisiva sentenza del 25 ottobre 2002, n. 15063. Proprio per la sua portata fondamentale riteniamo sia meglio analizzare tale pronuncia nel dettaglio.

Questa, in sintesi, la fattispecie: il ricorrente A. M. S., propone istanza ex art. 38 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 il 2 dicembre 1994, chiedendo all'ufficio dell'Amministrazione Finanziaria il rimborso di Irpef versata nell'anno precedente. Il rimborso si fonda su un'eccedenza sul dovuto, a seguito di mancata indicazione nella dichiarazione del 1993, di un onere deducibile ex art. 10 d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, consistente in una somma pagata a titolo di perdita di avviamento.

Il ricorrente a seguito del silenzio-rifiuto opposto dalla P.A all'istanza suddetta, propone impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano (istituita con d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545) , la quale pronunciando sulla vertenza attribuitale ex art. 72 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con sentenza 10 marzo 1998, accoglie il grave e riforma la pronuncia del primo giudice, e sanziona il

³⁴ F. Moschetti in "Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di "stabilità" del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge", in *Rass. Trib.*, 2001

diritto dell'appellante di conseguire il rivendicato rimborso: la decisione viene motivata, innanzi tutto, rilevando che, in linea di principio, *"la dichiarazione dei redditi non costituisce la fonte dell'obbligazione tributaria, ma rappresenta solo un momento del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta sul reddito"*, sicché *"per ogni somma erroneamente dichiarata e versata il contribuente può richiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione di quanto indebitamente pagato"*; traendo, in secondo luogo, da tale premessa il corollario che, avendo la S. provato di non aver tenuto conto nella dichiarazione dei redditi presentata nel 1994 - per il 1993 - della discussa perdita di avviamento, l'imposta dalla stessa realmente dovuta era da ricalcolare e ridurre con riferimento all'onere deducibile correlativo. La sentenza in questione viene notificata al Ministero delle Finanze il 24 marzo 1998, contro la quale viene proposto ricorso in cassazione. Il ricorso viene notificato ad A.M.S. il 23 maggio 1998, la quale però si astiene da ogni attività difensiva nella sede anzidetta. Il giudizio viene affidato in un primo momento alla Sezione Tributaria della Corte, ma con ordinanza del 30 gennaio 2001 viene rimesso alle Sezioni Unite. Ciò a seguito di sentenze tra loro difformi di fronte alle sezioni semplici, concernenti l'attitudine di un'istanza di rimborso a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione dei redditi dal medesimo tempestivamente presentata.³⁵

Possiamo ora concentrarci su quelle che sono state le argomentazioni portate avanti dalle Sezioni Unite al fine di giustificare l'accoglimento della piena ritrattabilità della dichiarazione tributaria:

- a) la disposizione che trovava applicazione nella vicenda processuale (art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600) non poneva alcun limite temporale alla rettifica di errori commessi dal contribuente a suo sfavore in sede di redazione della dichiarazione fiscale (se non quello dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria);
- b) la dichiarazione dei redditi non è "atto negoziale e dispositivo", ma una "mera esternazione di scienza e di giudizio". Essa "non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria" (che, *a contrariis*, trova fondamento nella legge), ma atto di accertamento di tale obbligazione. Ne consegue che la dichiarazione può essere ritrattata o

³⁵ I Foro Italiano, Vol. 126, n. 3 (marzo 2003), p. 831/832-835/836

modificata, in tutto o in parte, mediante l'acquisizione "di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione" prospettati dal contribuente a suo favore;

c) la rettificabilità della dichiarazione a favore del contribuente è conforme ai principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di oggettiva correttezza dell'attività amministrativa (art. 97 Cost.).^[1]^[2] Si tratta di due profili, questi ultimi, fondamentali.³⁶

Sono profili fondamentali nella misura in cui, da un lato non può ammettersi che l'Erario incameri un'imposta indebita per mancanza totale o parziale del presupposto, dall'altro l'esigenza che l'Amministrazione agisca correttamente si rinviene direttamente nell'art. 10, comma 1.,³⁷ L. 212/2000 (Statuto del contribuente). Il rapporto tributario è un rapporto basato sulla buona fede che esige, al fine di assicurare una leale collaborazione tra cittadino e Amministrazione, che i loro comportamenti si conformino a canoni di lealtà e correttezza. Sarebbe limitante e contrario ai principi citati pocanzi, intendere come unico comportamento leale quello del contribuente che apporta una modifica alla dichiarazione utilizzando elementi a sé sfavorevoli, ma favorevoli agli uffici amministrativi. In tal modo si richiederebbe al cittadino di agire in costante buona fede, mentre all'Amministrazione verrebbe permesso di eludere il principio di correttezza, non impedendo l'appropriazione di somme indebitamente riscosse, in quanto basate su dichiarazione affetta da errori. Se così fosse è chiaro che si configurerebbe uno squilibrio tra quanto richiesto al contribuente e quanto richiesto all'Amministrazione, con netta prevalenza dell'interesse pubblico su quello del privato.

E' a tal fine utile concludere l'exkursus storico del dibattito giurisprudenziale in tema di emendabilità della dichiarazione con una citazione delle stesse Sezioni Unite, secondo cui: *"in linea di principio, emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare*

³⁶ Cit. A. F. Uricchio in "L'accertamento tributario", Torino 2014, p. 123 ss.,

³⁷ L'art. 10, 1 comma detta che: *"I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede."*

l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico”.

Segue il medesimo orientamento anche la più recente sentenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione del 4 aprile 2012, n. 5399, che conferma in linea di massima principi già toccati in precedenza, secondo i quali la dichiarazione dei redditi non avendo natura di atto negoziale, ma di esternazione di scienza, è modificabile quando assurgano nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati presenti in essa. Inoltre, la Corte sottolinea ancora come un sistema che non consente la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo ad un prelievo indebito e non compatibile con i principi costituzionali di capacità contributiva e di oggettiva correttezza dell'azione dell'Amministrazione.

1.3.4 Emendabilità delle opzioni fiscali nella dichiarazione dei redditi

La dichiarazione dei redditi è un atto di partecipazione di scienza, ma al suo interno sono contenute delle determinazioni volitive del contribuente alle quali, al contrario della dichiarazione, viene riconosciuta natura di atto negoziale. Tali determinazioni potranno essere modificate solo in presenza di dolo, violenza o errore. Si fa riferimento in tale circostanza all'errore quale vizio della volontà, che induce il soggetto a sostenere una falsa rappresentazione della realtà quale vera. L'errore dovrà essere per questo motivo essenziale, e quindi non ricadere sui motivi che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento³⁸. Inoltre, la giurisprudenza della Suprema Corte esclude categoricamente la possibilità di emenda quando questa risulti frutto di un ripensamento avvenuto a posteriori della precedente scelta e dettato solo da criteri di convenienza; viene ammessa, invece, l'emenda qualora il contribuente provi che la sua dichiarazione di volontà sia stata viziata da errore e che detto errore era conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione³⁹. La Suprema Corte, con la sentenza n. 1427/2013, precisa che “... *sebbene le denunce dei*

³⁸ Agenzia delle Entrate, Ris. 325/E del 14 Ottobre 2002.

³⁹ Cass. Civ. Sez. V, sent., 30/09/2015, n. 19410

redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione".

In conclusione, qualora sussistano i citati presupposti non vi è ragione per negare l'emendabilità dell'errore, sia nel caso in cui sia fatta valere per opporsi all'ingiustificata pretesa tributaria dell'Amministrazione, sia nel diverso caso in cui quando presentata mediante dichiarazione integrativa. Ammettere una previsione contraria significherebbe contrastare i principi costituzionali più volte richiamati in questo articolo.

1.4 Dichiarazione integrativa a sfavore e a favore: assunti fondamentali

La dichiarazione originaria presentata dal contribuente, può presentare errori a danno del fisco o a danno del contribuente stesso. Nel corso delle precedenti pagine, abbiamo avuto modo di considerare che una volta scaduti i termini di presentazione della dichiarazione originaria, questa non sarà più sostituibile, bensì il contribuente potrà porre rimedio alle violazioni o agli errori commessi soltanto presentando una nuova dichiarazione. Tale nuova dichiarazione è anche definita "integrativa" ed è volta alla presentazione di fronte all'Amministrazione di nuovi elementi, che potranno determinare un più alto debito di imposta o un minor credito. Gli errori presenti in dichiarazione potranno essere errori involontari del contribuente, come anche

costituire una vera e propria revisione della dichiarazione originaria in termini di diritto⁴⁰ o di fatto.

Affinché il contribuente possa presentare una dichiarazione successiva integrativa, il presupposto è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria, anche nei casi in cui questa venga presentata entro i novanta giorni dal termine di scadenza per la presentazione ordinaria (si parla in queste circostanze di dichiarazione tardiva⁴¹).

1.4.1 Dichiarazione in aumento

La dichiarazione a sfavore del contribuente, definita anche dichiarazione in aumento, è stata profondamente modificata, così come la dichiarazione in diminuzione, dall'art. 5 del d.l. 22 ottobre 2016.

Alla riforma in questione è dedicato un intero capitolo di questo elaborato, per tale ragione ci limiteremo in questa sede ad anticipare il contenuto del principale intervento normativo in materia.

Con l'art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, il legislatore ha inteso eliminare la discrasia che caratterizzava la normativa precedente, in cui era previsto un cd. termine breve per la

⁴⁰ In termini di diritto, l'esigenza di un'integrazione della dichiarazione potrebbe sorgere, ad esempio, quando il contribuente abbia avuto problemi circa la qualificazione di un determinato imponibile. Nel caso di integrativa in aumento, questa potrà essere presentata, nell'esempio fatto, quando il dichiarante resosi conto di aver adottato la qualificazione dell'imponibile a lui più favorevole ma allo stesso tempo più rischiosa, voglia in fine adeguarsi all'interpretazione più gradita dal fisco e conseguentemente meno rischiosa. Al contrario, verrà presentata una dichiarazione favorevole al contribuente, quando questi, in via preliminare, abbia adottato un'interpretazione prudenziale per evitare contestazioni dell'agenzia delle entrate, ma solo dopo si sia reso conto che un orientamento a lui più favorevole, potrebbe avere più probabilità di successo in sede di un'eventuale contestazione.

⁴¹ L'art. 2, comma 7 del d.p.r. 322/1998 prevede che: *“Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.”*

presentazione della dichiarazione a favore del contribuente e un cd. termine lungo per la presentazione della dichiarazione a sfavore.

Con riguardo agli errori od omissioni suscettibili di rettifica, nella normativa tributaria non vi è, allo stato attuale, un'indicazione precisa degli errori suscettibili di emenda. La normativa si limita ad accennare che tra gli errori emendabili *“sono compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito”*⁴².

È chiaro, dunque, che l'assenza di una definizione esatta di “errore”, costituisce un primo ostacolo per il contribuente, il quale si trova in uno stato di incertezza in merito alla possibilità di rettificare il contenuto della dichiarazione.

In via interpretativa, si riconosce al contribuente la possibilità di emendare sia errori sostanziali sia errori formali. Si intendono per “errori sostanziali” quelli che hanno determinato l'indicazione di un minor imponibile, di una minor imposta o di un maggior credito di imposta, mentre ci si riferisce ad “errori formali” qualora si sia verificata ad un errata compilazione del modello della dichiarazione ma senza alcuna conseguenza sull'imponibile o sull'imposta

Non possono essere emendati con dichiarazioni integrative errori come: l'omessa presentazione della dichiarazione (intendendosi quella presentata oltre il termine di novanta giorni previsto per la presentazione della dichiarazione tardiva) e gli errori che non scaturiscano da errori od omissioni, come ad esempio, il caso di emissione di fatture di operazioni inesistenti.

Quanto ai termini per presentare la dichiarazione in aumento, questi sono i medesimi previsti per la notifica dell'avviso di accertamento. La legge 208 del 28 dicembre 2015 ha modificato i termini per la notifica dell'accertamento, sia con riferimento alle imposte sui redditi (art. 43 commi 1 e 2 d.p.r. 600/1973), sia con riferimento all'imposta sul valore aggiunto (art. 57, commi 1 e 2, del d.p.r. 633/1972).

A seguito del citato intervento normativo, gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

⁴² Vedi in tal senso “La correzione delle dichiarazioni fiscali”, E-book il Sole 24 ore n.4, settembre 2017

L'unica eccezione è rappresentata dai casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, per cui è previsto che l'avviso di accertamento possa essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata.

In conseguenza all'allungamento dei termini per la presentazione della dichiarazione integrativa, il legislatore ha previsto altresì un'estensione dei termini per l'accertamento. L'art. 1, comma 6, della legge 190/2014, ha ulteriormente modificato gli articoli citati pocanzi relativi all'imposta sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto, disponendo che i termini per l'accertamento della dichiarazione integrativa *“decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione”*. Tale norma ha comportato il rischio di confusione tra elementi emendati e non, con conseguente utilizzo improprio dell'estensione dei termini ora citati. I dati integrati infatti, confluiscono in una casella contenente altri dati in base ai valori aggregati: in questo modo gli elementi integrati vengono accorpati ad elementi non emendati. Al riguardo, sebbene il legislatore non abbia ancora previsto una soluzione espressa, si ritiene apprezzabile che il contribuente nella dichiarazione trasmetta all'Amministrazione un dettaglio delle poste oggetto di rettifica con dichiarazione integrativa in aumento.

Con l'estensione dei termini per l'accertamento, al contribuente viene riconosciuta la possibilità di modificare a sua volta la dichiarazione integrativa; in questo caso, tuttavia, gli unici elementi che potranno essere rettificati sono quelli oggetto di integrazione precedente.

1.4.2 Il rapporto tra dichiarazione a sfavore e ravvedimento operoso

La norma che disciplina la dichiarazione in aumento (art. 2, comma 8 del d.p.r. 322/1998), fa esplicito riferimento all'istituto del ravvedimento operoso⁴³.

Con l'istituto del ravvedimento operoso si garantisce al contribuente la possibilità di correggere violazioni, omissioni, pagamenti di tributi insufficienti o dichiarazioni erronee. In sostanza, la violazione commessa viene sanata dal pagamento spontaneo

⁴³ L'istituto del ravvedimento operoso è disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. 472/1997.

di una somma di denaro da parte del contribuente, che comprende: una sanzione ridotta, stabilita dallo Stato e dall'Amministrazione Finanziaria sulla base dei giorni del mancato, ritardato o insufficiente adempimento; il pagamento del tributo omesso, ritardato o insufficiente o la presentazione della dichiarazione omessa; il calcolo ed il contestuale versamento degli interessi di mora⁴⁴ che si saranno prodotti in base ai giorni di ritardo nell'espletamento delle attività fiscali. Il legislatore premia il contribuente che si sia messo in regola in maniera spontanea ed autonoma rispetto agli adempimenti fiscali dovuti, con la previsione di sanzioni nettamente ridotte rispetto a quanto diversamente disciplinato dalla normativa tributaria nei casi in cui la violazione venga scoperta a seguito di accertamento fiscale.

Le riduzioni delle sanzioni, graduate in funzione della tempestività con cui il contribuente provvede alle correzioni, così come previste dall'art. 13 del d.lgs. 472/1997, sono suddivise come segue:

1. *un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;*
2. *un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;*
3. *un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;*
4. *un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero,*

⁴⁴ Gli interessi di mora vengono calcolati sulla base del tasso legale stabilito annualmente dalla Bce.

quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

5. *un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;*
6. *un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;*
7. *un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.*

Affinché il ravvedimento possa considerarsi valido, il contribuente dovrà provvedere al versamento della somma integralmente dovuta, non essendo possibile la rateizzazione degli importi dovuti. Nel caso in cui il pagamento sia avvenuto solo con riferimento all'imposta da versare, senza comprendere nel calcolo le sanzioni e gli interessi maturati, il ravvedimento sarà considerato non produttivo di effetti, con la conseguenza che il contribuente sarà sanzionato in misura piena, e senza l'apporto di alcuna riduzione. Nel caso in cui, invece, il ravvedimento risulti soltanto carente (ovvero il contribuente si sia limitato a versare solo una quota parte di quanto dovuto) il legislatore ha previsto che per la parte pagata i benefici del ravvedimento verranno riconosciuti mentre, per la parte ancora dovuta, si applicheranno le sanzioni senza riduzioni.

Il ravvedimento operoso non manca di produrre effetti anche in ambito penale, nonostante viga ancora il principio del doppio binario che garantisce autonomia tra la sfera tributaria e quella penale.

Qualora il contribuente si avvalga dell'istituto del ravvedimento, due saranno le conseguenze che si produrranno in ambito penale:

1. il ravvedimento opererà come causa di non punibilità, determinando l'estinzione del reato. Questo si verificherà solo nel caso in cui il contribuente abbia provveduto a regolarizzare la sua posizione prima di venire a conoscenza dell'utilizzo da parte dell'Amministrazione di strumenti quali accesso, ispezione e verifiche o altre attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali;
2. il ravvedimento opererà come circostanza attenuante nel caso in cui il contribuente si ravveda solo a seguito di una verifica fiscale, come prevede espressamente l'art. 13-bis del d.lgs. 74/2000: *“Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.”*

Un interessante spunto con riguardo ai rapporti tra dichiarazione integrativa in aumento ed il ravvedimento operoso si può cogliere con riferimento alla previsione contenuta nell'art. 110 del t.u.i.r., il quale prevede un obbligo di separata indicazione dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con società domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata. Un tale obbligo viene previsto dal legislatore al fine di contrastare il fenomeno dell'utilizzo di strutture localizzate nei c.d. paradisi fiscali, data la rilevante pericolosità di operazioni poste in essere con paesi annoverati nella *black list* di cui al d.m. del 23 gennaio 2001, sia per il livello di tassazione particolarmente contenuto in questi paesi, sia per i difficili rapporti di collaborazione amministrativa con questi soggetti.

L'aspetto di maggiore rilievo, ai fini di questa trattazione, verte sulle conseguenze previste dal legislatore nel caso in cui il contribuente non ottemperi al sopra citato obbligo informativo. Il legislatore prevede, come estrema conseguenza l'impossibilità di dedurre i costi provenienti da queste operazioni, anche qualora il contribuente possa dimostrare l'effettivo esercizio di un'attività commerciale in quei paesi e l'effettivo interesse economico all'operazione posta in essere. Ci si chiede, quindi, se il contribuente possa provvedere alla correzione di un simile errore anche dopo la presentazione della dichiarazione originaria, ovvero si tratta di elementi non più revocabili.

L'agenzia delle entrate, a questo proposito, con risoluzione del 17 gennaio 2006, n. 12/E ammette la modifica della dichiarazione che sia inficiata da un'erronea indicazione delle operazioni con paesi annoverati nella *black list*, prevedendo come unico limite che non siano ancora iniziate da parte dell'Amministrazione attività di accesso, ispezione e verifica.

Nella circolare, una tale ipotesi di modifica viene ad essere inserita nell'ambito applicativo del ravvedimento operoso, riconoscendo la possibilità al contribuente di regolarizzare la propria posizione beneficiando della riduzione delle sanzioni.

Deve essere, tuttavia, evidenziato un limite all'utilizzo del ravvedimento operoso in questa fattispecie, in quanto, l'unico effetto che produrrà sarà quello di riconoscere in capo al contribuente delle sanzioni ridotte, ma non avrà effetti risolutivi con riferimento alla deducibilità dei componenti negativi in questione.

Si delineano quindi due profili diversi, uno formale che attiene alla sanatoria tramite ravvedimento operoso, ed uno sostanziale che attiene invece alla deducibilità del costo a seguito della separata indicazione dei componenti negativi in una dichiarazione validamente presentata.

Pertanto, si può ritenere che, nel caso di mancata, parziale od inesatta, separata indicazione dei costi *de quo*, si potrà porre rimedio attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8 del d.p.r. n. 322/1998, limitando l'effetto del ravvedimento operoso al solo profilo sanzionatorio⁴⁵.

⁴⁵ Si veda in tal senso Viotto A., "Riflessioni in tema di integrabilità della dichiarazione e ravvedimento operoso. In particolare, con riferimento agli obblighi informativi recati dall'art. 110 del t.u.i.r.", in Dir. Prat. Trib., n. 6 del 2006, pag. 1209.

Passando all'ambito di applicazione del ravvedimento operoso, questo è stato notevolmente ampliato con la legge di Stabilità del 2015. L'obiettivo del legislatore è stato di incrementare sempre di più gli strumenti di *compliance* tra contribuente ed uffici finanziari, così da limitare il più possibile l'intervento dell'Amministrazione per mezzo di strumenti coercitivi.

Con le modifiche apportate dalla suddetta legge, il rapporto tra dichiarazione integrativa a sfavore e ravvedimento operoso ha subito importanti cambiamenti.

Il contribuente, secondo la normativa vigente, può presentare la dichiarazione in aumento entro i termini previsti per l'accertamento, beneficiando così del ravvedimento operoso.

Nel sistema previgente (applicato fino al 2014), invece, non era consentito al contribuente di usufruire dell'istituto del ravvedimento, quando fosse decorso il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale era stato commesso l'errore, ed in ogni caso quando fosse iniziata un'attività di verifica.

Ad oggi il ravvedimento può essere presentato dal contribuente anche nel caso in cui quest'ultimo sia già venuto a conoscenza dell'avvio dell'attività di controllo, come anche degli esiti dell'indagine e dei rilievi contestati con il processo verbale di constatazione.

Il ravvedimento, ad ogni modo, rimane precluso qualora sia già avvenuta la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento nonché come dispone l'Agenzia delle Entrate- nel caso in cui siano notificati al contribuente avvisi di recupero dei crediti e avvisi di irrogazioni delle sanzioni.

Si può, dunque, affermare come la dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente rappresenta una fase centrale della procedura del ravvedimento operoso, mezzo attraverso cui il soggetto può regolarizzare le violazioni poste in essere nella dichiarazione dei redditi originaria.

1.4.3 Dichiarazione in diminuzione: brevi cenni

Sebbene la dichiarazione integrativa a favore del contribuente sia oggetto di specifico studio nel secondo capitolo di questo elaborato, si ritiene necessario, per completezza, preannunciare gli assunti fondamentali.

Si deve anzitutto evidenziare la stretta connessione intercorrente tra la dichiarazione originaria e quella integrativa, che ci porta a riconoscere un'unità giuridica della dichiarazione stessa.

La rettifica sostituisce integralmente la dichiarazione originaria, tanto che un'eventuale azione di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria dovrà assumere a fondamento gli elementi integrati dalla seconda dichiarazione.

Dato il principio per cui la dichiarazione ha natura di dichiarazione di scienza, essendo uno strumento attraverso cui il contribuente informa gli uffici finanziari della sua situazione fiscale, deve essere riconosciuta all'Amministrazione la legittimazione a conoscere, attraverso di essa, la reale capacità contributiva del contribuente. Sempre dalla natura di scienza della dichiarazione discende la facoltà del contribuente di poter emendare la dichiarazione, anche qualora con le successive modifiche venga indicato un maggior debito o un minor credito di imposta. Nel caso in cui venisse negata la possibilità di integrativa non solo sarebbe violato il principio di capacità contributiva, ma anche quello di buon andamento dell'azione amministrativa, in quanto il prelievo fiscale sarebbe sostanzialmente e legalmente indebito.

Le opinioni circa l'ammissibilità o meno di questo tipo di integrazione sono state numerose e contrastanti, tanto in giurisprudenza che in dottrina, soprattutto con riguardo ai termini di presentazione ed agli errori che possono formare oggetto di rettifica.

La riforma, introdotta con la Legge del 1° dicembre 2016, ha cercato di eliminare la distinzione afferente ai termini di presentazione della dichiarazione che da anni poneva su piani distinti la dichiarazione in aumento e quella in diminuzione. Il riformato art. 2 comma 8-bis prevede oggi dei termini allungati rispetto a quelli del sistema previgente, in cui l'integrativa a favore del contribuente era ammessa solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

Nella normativa vigente, come avremo modo di vedere più avanti, il legislatore prevede un unico ed eguale termine, sia per la presentazione della dichiarazione in aumento, sia per quella della dichiarazione in diminuzione.

Per concludere, la dichiarazione integrativa, sia questa a favore o a sfavore del contribuente, rappresenta uno strumento necessario affinché il contribuente possa versare all'Erario quanto effettivamente dovuto in ragione della sua reale capacità contributiva. Per tale ragione, attraverso la previsione di termini eguali per entrambe le tipologie di integrazione, si cerca di assottigliare sempre più lo storico divario tra interesse pubblico ed interesse privato.

CAPITOLO II

RETTIFICA A FAVORE DEL CONTRIBUENTE: RICOSTRUZIONE STORICA

2.1 Disciplina precedente all'entrata in vigore del comma 8 bis art. 2 D.P.R. n. 435/2001 che introduce la rettifica a favore del contribuente

La rettifica a favore del contribuente è un istituto che il legislatore non ha provveduto immediatamente a definire: sono serviti anni e importanti pronunce della Suprema Corte prima che si arrivasse a riconoscere al contribuente la facoltà di emenda della dichiarazione. Fino all'introduzione del comma 8-bis (grazie al decreto sulle semplificazioni n. 435/2001) dell'art. 2 d.p.r. 322/1998, nel nostro ordinamento non vi era, di fatti, una norma espressa che consentisse di rettificare la dichiarazione in diminuzione.

Quando, per la prima volta, con il d.p.r. 322/1998 vengono abrogati gli art. 8 e 9⁴⁶ del d.p.r. 600/1973, ed integrata, con l'art. 2 comma 8, la disciplina della rettifica della dichiarazione, in realtà è stata prevista unicamente la fattispecie in cui il contribuente rileva errori commessi a discapito del Fisco ma non, per contro, l'ipotesi in cui il contribuente intende emendare errori determinanti una maggiore imposta o un minor credito.

Infatti, analizzando la disciplina dell'art. 9 d.p.r. 600/1973 citata poc'anzi, si evince dallo stesso dettato normativo il divieto implicito di presentare una dichiarazione in diminuzione. Il comma 7 dell'art. 9 del suddetto decreto presidenziale disponeva che *“la dichiarazione, diversa da quella di cui al quarto comma, può comunque essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell'art. 54, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione, redatta su stampati approvati ai sensi del primo comma dell'art. 8, da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, sempreché non siano*

⁴⁶Art. 8 riguardava “Redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni” e art. 9 “Termini per la presentazione delle dichiarazioni”.

iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32.”

Gli elementi che ci portano a ravvisare una negazione della dichiarazione favorevole al contribuente sono i seguenti.

In primo luogo, i termini imposti per la presentazione della rettifica per cui il soggetto passivo d'imposta dovrà presentare la dichiarazione (prima che l'Amministrazione ponga in essere un accesso, un'ispezione o una verifica⁴⁷); in secondo luogo, l'obbligo di versare la soprattassa di cui all'art.54, comma 5⁴⁸ al tempo vigente, evidentemente connessa alla previsione della maggiore imposta dovuta (e mai ad un credito del contribuente); infine, la possibilità stessa del contribuente di proporre emenda solo se la violazione non era già stata contestata.⁴⁹

Dal tenore testuale dell'articolo riportato è evidente l'impossibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione al fine di correggere errori e/o omissioni presenti nella dichiarazione originaria e commessi a suo discapito⁵⁰.

⁴⁷Le attività di indagine finanziari qui indicate sono disciplinate dall'art. 33 del d.p.r. 600/1973, che fa espresso rinvio all'art. 52 d.p.r. 633/1972, il quale ha ad oggetto la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

⁴⁸“In caso di presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, in luogo delle sanzioni previste negli ARTT. 46 e 49 si applica la soprattassa del 30% della maggiore imposta dovuta. Se il versamento della maggiore imposta che risulterà dalla suddetta dichiarazione integrativa viene effettuato prima della presentazione della stessa nei termini previsti per i versamenti di acconto, la soprattassa è ridotta al 15%. La soprattassa è aumentata al 60% se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine relativo alla dichiarazione per il 2° periodo di imposta successivo.” (articolo abrogato dall'Art. 16, c. 1, lett. b), del DLgs 18 dicembre 1997, n. 471).

⁴⁹Si veda in tal senso Ciampolillo C., in “La recuperabilità dei tributi versati erroneamente”, in Rass. Trib., n. 1, 2001.

⁵⁰Risulta rilevante citare una sentenza della corte di Cassazione n. 1088 del 1999 che, benché isolata, appare originale per aver riconosciuto ad una società la fondatezza delle sue ragioni, nei termini in cui detta società avendo dichiarato ai fini Irpeg ed Ilor una plusvalenza in realtà non imponibile, aveva impugnato la cartella di pagamento della maggior imposta dichiarata ma non versata. Contro l'impugnazione della cartella di pagamento era stato proposto ricorso per cassazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria. In questa vicenda, contrariamente a quanto accadeva di consueto, i

Agli inizi degli anni '90, la dottrina tenta di elaborare un'interpretazione estensiva dell'art. 14 Legge del 29 dicembre del 1990, n. 408, al fine di riconoscere che l'integrazione della dichiarazione potesse avvenire sia in aumento che in diminuzione. Il dettato del suddetto art. 14 recita testualmente *“La dichiarazione, diversa da quella di cui al quarto comma, può comunque essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell'articolo 54, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione, redatta su stampati approvati ai sensi del primo comma dell'articolo 8, da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'articolo 32”*.

Ovviamente anche in questo caso vi è il limite implicito che prevede che la possibilità di modifica sia ammissibile solo qualora non siano già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o comunque prima della contestazione di una violazione nonché prima della notifica degli inviti e delle richieste di cui all' art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973. L'interpretazione data dalla dottrina si basa sulla genericità del tipo di errore emendabile che, pertanto, può essere inteso sia a favore del contribuente che a favore del Fisco.

Contraria a questa tesi si erge un'altra parte della dottrina la quale constata che, seppure l'art. 14 non specifichi il tipo di errore -e quindi non distingua tra integrazioni in aumento o in diminuzione- un'applicazione estensiva porterebbe ad un contrasto insanabile con l'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973. Infatti, il mancato coordinamento tra le due norme comporterebbe un prolungamento del “periodo di incertezza” della dichiarazione in quanto *“si sarebbe allungato da diciotto mesi a due anni il termine*

giudici di legittimità avevano rigettato il ricorso motivando che l'art. 9 del d.p.r. 600/1973 che era stato utilizzato a sostegno della tesi dell'inammissibilità della dichiarazione integrativa, in realtà non disciplina la rettifica della dichiarazione ma si limita a dettare le modalità di presentazione della stessa. Secondo i giudici quindi non essendo previsto un termine per la rettifica, questa poteva essere presentata fin tanto che non fossero subentrate presentate preclusioni di natura processuale o che facevano riferimento alla contestazione del debito tributario. Questa pronuncia della Cassazione non incontrerà seguito in futuro nell'ambito di ulteriori pronunce giurisprudenziali.

per rimettere in discussione il dichiarato..."⁵¹, ed inoltre il termine *a quo* per l'emenda decorerebbe dalla dichiarazione e non dal versamento⁵². Di conseguenza, stante la sostanziale incompatibilità con la normativa precedente in materia, l'ovvia conclusione è che l'integrazione ex art. 14 della Legge n. 408/1990 è prevista solo a favore del Fisco.

Con l'introduzione dell'art.2, comma 8 del d.p.r. n. 322/1998, pare delinearci una soluzione del dibattito circa la possibilità di emenda della dichiarazione a favore del contribuente. Purtroppo, le speranze sono state disattese, in quanto, dalla lettura letterale dell'allora novello articolo, si può chiaramente desumere che non vi è alcuna intenzione da parte del Legislatore di innovare in tal senso la normativa sulla dichiarazione.

Il rimando dell'art. 2 comma 8 all'istituto del ravvedimento operoso, secondo una parte della dottrina, prova che il Legislatore ha inteso fare riferimento esclusivamente alla disciplina della dichiarazione in aumento. Il ravvedimento operoso, infatti, trova la sua ragion d'essere soltanto nell'ipotesi in cui il contribuente corregga errori od omissioni a suo sfavore, con conseguente riduzione della sanzione.

Un altro fattore che sottolinea la mancata previsione da parte del Legislatore di una disciplina concernente la dichiarazione integrativa favorevole al contribuente è il fatto che il sistema sanzionatorio introdotto con i decreti del 1997, si riferisce sempre a concetti quali: "redditi imponibili inferiori a quelli accertati", piuttosto che "imposta inferiore a quella dovuta" e "credito superiore a quello dovuto".⁵³

L'analisi di questi punti ci dimostra come non sia cambiato molto l'assetto normativo dall'art. 9 del d.p.r. n. 600/1973 all'art. 2 del d.p.r. n. 322/1998, ancora una volta quindi

⁵¹Si cita testualmente R. Lupi, *Il "ravvedimento operoso" nelle imposte dirette e nell'Iva*, in "Riv. dir. trib.", 1991.

⁵²Donatelli S., "Spunti critici sulla integrazione in diminuzione della dichiarazione dei redditi", in *Il Fisco*, n. 33 del 2002.

⁵³Ci si riferisce ad articoli come: art. 1, comma 2, del d.p.r. 471/1997 con riguardo alle violazioni relative alle imposte dirette, art. 2, comma 4, dello stesso regolamento relativo alle sanzioni per le dichiarazioni dei sostituti d'imposta, ed ancora l'art. 5, comma 4, per comportamenti sanzionabili circa l'imposta sul valore aggiunto.

il legislatore non ha previsto uno strumento nelle mani del contribuente che possa permettere di modificare la dichiarazione a suo favore.

Ci si è chiesti, dunque, allo stato della normativa allora vigente, se il contribuente avesse mai la facoltà di correggere errori od omissioni presenti in dichiarazione, a suo favore, provando di aver versato o dichiarato una maggior imposta di quella in realtà dovuta. Le risposte cercate tra prassi, giurisprudenza e dottrina non sono state affatto esaustive; al contrario molte volte hanno creato uno stato di maggior incertezza. Solo con l'introduzione del regolamento sulle semplificazioni (d.p.r. 435/2001), che sostituisce l'art. 2 del d.p.r. 322/1998 e introduce il comma 8 bis, si è arrivati a formalizzare la facoltà del contribuente di rettifica della dichiarazione a proprio favore. Prima di arrivare a questo punto di svolta, è bene però delineare quelli che sono stati i passaggi logici che hanno preceduto l'introduzione del citato comma 8 bis.

Innanzitutto, affinché possa essere compreso il perché della precedente lacuna sul piano normativo, vi è da precisare che ammettere la modifica *in toto* della dichiarazione dei redditi, avrebbe comportato un vero e proprio caos procedimentale a carico dell'Amministrazione Finanziaria, con ingenti ripercussioni sia sul versante economico che su quello pratico. Forse è proprio per questo che si può comprendere la ragione per cui il Ministero si è sempre mostrato restio ad un intervento normativo in tal senso.

Attenendoci alla sola normativa vigente al tempo, non si esclude del tutto la facoltà del contribuente di emendare la dichiarazione in proprio favore. Risultava possibile, infatti, correggere ogni tipo di errore, integrando qualsiasi elemento con la presentazione di una dichiarazione successiva a quella originaria. Detta dichiarazione integrativa deve essere presentata con le stesse modalità della precedente e, soprattutto, nei termini ordinari previsti per quella originaria (elemento questo, che ci fa notare maggiormente l'insufficienza di questa previsione rispetto al bisogno di tutelare il diritto del contribuente a rispondere all'obbligazione tributaria solo in ragione della sua reale capacità contributiva).

In questo caso, in vero, ci troviamo di fronte non già ad una dichiarazione integrativa, bensì ad una dichiarazione definita *correttiva*. Attraverso questo tipo di dichiarazione si ammette la correzione dal semplice errore di calcolo fino all'errore di diritto dovuto

ad una diversa interpretazione della normativa, come anche la presentazione di una rettifica che diviene necessaria con il sorgere di elementi nuovi ed ulteriori.

Il contribuente, per di più, può anche avvalersi dell'ordinario ritardo di 90 giorni previsto espressamente ex art. 2 comma 7⁵⁴d.p.r. 322/1998. Ovviamente nel caso di specie, prima di presentare una dichiarazione correttiva, il soggetto deve provvedere ad un corretto bilanciamento costi-benefici, mettendo a paragone la minore imposta ottenibile con la sanzione da versare per il ritardo⁵⁵.

L'articolo 2, comma 7, per di più, considera omessa la dichiarazione che venga presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione originaria. Il termine così previsto è senza dubbio perentorio: il termine di 90 giorni non può essere inteso come termine ordinatorio, in quanto in questo modo si consentirebbe implicitamente al contribuente di correggere o integrare la dichiarazione originaria anche più di una volta. Di conseguenza, le previsioni della norma non produrrebbero alcun tipo di effetto e si creerebbe un'incertezza e un'instabilità di certo non sperata e voluta dall'ordinamento, che al contrario ha posto in essere riforme su riforme sempre avendo come scopo quello di assicurare la stabilità e certezza del diritto.

Nel caso in cui non venga rispettato il suddetto termine per rimediare agli errori commessi, allora non ci si potrà più avvalere dell'art. 2 comma 7, ma dovremmo spostarci nell'ambito del rimborso previsto dall'art.38 del d.p.r. 602/1973. Questa tesi è stata fatta presente anche dal Ministero, il quale ha affermato che *“eventuali crediti emergenti nella dichiarazione presentata oltre i 90 giorni possono essere soltanto richiesti a rimborso”*⁵⁶. Il ricorso a tale istituto, però, non è di così semplice attuazione. Al tempo sorsero numerosi dubbi, soprattutto ci si chiese se in questo modo fosse ammessa la possibilità di riconoscere il diritto al rimborso per tutti i crediti risultanti

⁵⁴L'articolo 2 al comma 7 recita: *“Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.”*

⁵⁵Vedi in tal senso G. Nicita *“Come può il contribuente correggere a suo favore la dichiarazione unica già presentata?”*, in *“il fisco”* n. 23 del 2000, pag. 1-7506.

⁵⁶Testo pubblicato su *“Italia Oggi”* del 25 febbraio 2000, pag. 24.

dalla dichiarazione. Inoltre, l'istituto in questione ha rilevanti limiti applicativi poiché è previsto soltanto per le imposte dirette e non è ammessa l'interpretazione in via analogica. Ne discende che per rettificare dichiarazioni concernenti altri tipi di imposta, bisognerà avvalersi di altri istituti⁵⁷.

Il dettame dell'art. 38 del d.p.r. 602/1973 ammette l'opportunità per i soggetti che abbiano effettuato versamenti diretti, di presentare un'istanza di rimborso, entro il termine di 48 mesi dal versamento. Questa facoltà è consentita soltanto nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. Per quanto concerne la possibilità di includere altri tipi di errore, la giurisprudenza della Corte di Cassazione è discordante.

Per meglio riassumere le contrastanti pronunce di legittimità che si sono susseguite negli anni sulla questione, è agevole suddividerle in tre diverse fattispecie:

- correzione di errori materiali e/o di calcolo;
- correzione di errori di diritto, concernenti l'interpretazione delle norme fiscali;
- adduzione di elementi e circostanze nuove, non indicate nella dichiarazione originaria.

Con riguardo al primo punto, la giurisprudenza è uniforme nell'ammettere la possibilità di rettifica degli errori materiali che possono essere desunti dalla stessa

⁵⁷Ai fini Iva, è il particolare tipo di imposta, in cui si prevede il diritto del cessionario del bene o del committente del servizio di poter detrarre l'imposta assolta sugli acquisti sin dal momento in cui l'imposta diviene esigibile, a richiedere il rispetto rigoroso delle modalità e dei termini di presentazione della dichiarazione annuale. L'unica possibilità di far valere indebiti versamenti di imposta si rinveniva nei limiti in cui la legge prevedeva il diritto al rimborso.

Anche per ciò che concerne l'Irap, seppur l'art. 30 del d.lgs. n. 446/1997 faccia esplicito rimando alle modalità ed ai termini stabiliti per le imposte sui redditi, manca di un richiamo all'art. 38 d.p.r. 602/1973.

Senza dilungarci nell'esame delle specifiche discipline, ci si accorge che in assenza di una norma sul rimborso nei casi delle altre imposte, al contribuente rimane quale ultimo rimedio quello previsto ex art. 19, comma 1, lettera g), del d.lgs. n. 546/1992, il quale prevede una tutela avvalendosi del silenzio-rifiuto degli uffici finanziari apposto a domande di restituzione di tributi presentate dai soggetti passivi d'imposta, con la proposizione di ricorso di fronte alla giustizia tributaria. (si veda Ciampolillo C. "La recuperabilità dei tributi versati erroneamente", in *Rass. Trib.*, n. 1 del 2001)

dichiarazione⁵⁸. Avalla questa tesi anche il comma 5 dell'art. 38, che prevede il diritto al rimborso per il contribuente qualora l'errore sia risultato dall'esito dei controlli effettuati ex art. 36-bis. Questo articolo prevede, per l'appunto, controlli dell'Amministrazione volti a correggere errori materiali e di calcolo che siano direttamente riscontrabili dalla dichiarazione.

Passando al caso degli errori di diritto determinanti l'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. A tal proposito la giurisprudenza non si mostra uniforme come nel primo punto. Vi sono sentenze in cui si ammette la correzione di errori di diritto, in quanto si dà un'interpretazione estensiva del dettato dell'art. 38, facendo rientrare l'errata interpretazione della norma nei casi di "inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento"⁵⁹. In altre pronunce, per contro, si fa un passo indietro tornando ad ammettere come unica ipotesi possibile la correzione di errori materiali, facilmente desumibili dalla controparte.

Per quanto riguarda, invece, la facoltà per il contribuente di addurre elementi e circostanze non indicate nella dichiarazione, la giurisprudenza maggioritaria afferma che gli oneri ed altri elementi omessi in dichiarazione non possono essere fatti valere nelle successive comunicazioni. Vi è però un'importante sentenza (la n. 3080 del 9 aprile 1997 della Corte di Cassazione, Sez. I) che si espone in maniera del tutto contraria, sostenendo che come è ammessa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare l'inesistenza di redditi non dichiarati, così non sarebbe equo precludere al contribuente la possibilità di dimostrare l'erronea indicazione dei

⁵⁸A sostegno di questa tesi si pronuncia la Suprema Corte, Sez. I. con sentenze n. 9554 del 13 agosto 1992, n. 2855 del 2 aprile 1997 e n. 6957 del 25 luglio 1997.

⁵⁹In tal senso la sentenza n. 6157 del 27 giugno 1994 della Corte di Cassazione, Sez. I, la sentenza n. 3080 del 9 aprile 1997 della Corte di Cassazione, Sez. I, la sentenza n. 10412 del 21 ottobre 1998 della Corte di Cassazione, Sez. I.

presupposti d'imposta. La Corte dichiara che nel caso in cui non si ammettesse questa ipotesi vi sarebbe una violazione dell'art. 53 della Costituzione. Anche la Circolare n. 137/E del 15 maggio 1997, ha affermato la possibilità di integrazione della dichiarazione con elementi nuovi, in contrasto con pronunce della stessa Pubblica Amministrazione circa l'inammissibilità di detrazioni non espresse in dichiarazione.

Nonostante la prassi e la giurisprudenza si siano pronunciate in questo modo, non è certa l'ammissibilità di quest'ultima fattispecie di errori in correzione nell'istanza di rimborso, in quanto le sentenze della giurisprudenza sono state comunque variabili e non uniformi.

Un'ultima strada che si è cercato di percorrere è quella dell'utilizzo esteso del ravvedimento operoso anche ai casi in cui l'errore sia stato commesso a discapito del contribuente. Questo tipo di istituto nella prassi viene ad essere utilizzato solo per correggere errori sanzionabili; risulta difficile, per questo, ipotizzare casi di applicazione in cui la correzione di un errore od omissione sanzionabile comporti un maggior credito o minor debito. Per quale ragione, ad esempio, si dovrebbe prevedere una sanzione nei confronti del contribuente che abbia subito una ritenuta superiore all'imposta applicabile? E' chiaro che in questa circostanza sussiste un'esclusione della previsione di sanzioni, poiché nel rispetto dei principi generali del sistema sanzionatorio, non può essere sanzionato il comportamento del contribuente che ha provocato un danno a se stesso bensì solo quel contegno che sia andato a discapito dell'Erario.

In conclusione, i dubbi circa la rettificabilità della dichiarazione continuano a persistere, con il susseguirsi di pronunce contrastanti della giurisprudenza e prassi dell'Amministrazione non sempre univoca, fino all'introduzione da parte del legislatore del comma 8 bis dell'art.2 con il d.p.r. 435/2001.

2.2 Disciplina delineata dal comma 8 bis dell'art. 2 D.P.R. n. 435/2001

Come abbiamo avuto modo di considerare nel capitolo precedente, l'emendabilità è stata uno degli aspetti della dichiarazione dei redditi maggiormente dibattuto.

Nello specifico, la diatriba riguardava la possibilità o meno per il contribuente di poter modificare la dichiarazione, adducendo errori commessi a suo sfavore, e che di conseguenza avevano portato alla determinazione di un maggior debito d'imposta o ad un minor credito nella dichiarazione originaria.

La conclusione alla quale addivene la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 15063 del 2002 già in altre occasioni citata, è di riconoscere la facoltà di rettifica a favore del contribuente in quanto: come più volte ribadito la dichiarazione è una mera esternazione di scienza e non ha natura di atto negoziale sottoposto a determinati limiti per la sua emendabilità; la dichiarazione non è di per sé titolo per la nascita dell'obbligazione tributaria, ma costituisce per contro un mero momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione; inoltre, il mancato riconoscimento di tale facoltà nei confronti del contribuente comporterebbe la violazione di principi costituzionalmente garantiti come quello riportato all'art. 53, comma 1 della Costituzione, concernente la capacità contributiva e quello presente all'art. 97, comma I riguardante l'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa. Il contribuente, qualora non venissero rispettati detti principi, si troverebbe di fronte alla circostanza di dover adempiere un'obbligazione tributaria essenzialmente indebita. Sarebbe violata, inoltre, anche la volontà del legislatore di mantenere un rapporto tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria che sia improntata su principi di buona fede e leale collaborazione⁶⁰.

La disciplina della rettifica a favore del contribuente viene integrata, come sopra accennato, con il regolamento sulle semplificazioni (d.p.r. 435/2001), che sostituisce l'art. 2 del d.p.r. 322/1998 e introduce il comma 8bis nel medesimo articolo². Il nuovo comma prevede la possibilità per il contribuente di modificare le dichiarazioni quando questi si fosse accorto di errori o omissioni presenti nel testo della dichiarazione originaria.

⁶⁰Art. 10, comma 1 dello Statuto del Contribuente, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

Il testo della norma recita: *"Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante 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 il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"*.

Risulta valido aggiungere che la portata testuale dell'articolo citato viene estesa anche alle dichiarazioni Iva⁶¹.

Partendo dal testo sopra citato, viene subito evidenziato lo scopo dell'istituto, che è quello di correggere omissioni⁶² od errori⁶³ che abbiano determinato un maggior reddito, ovvero un maggior debito d'imposta o un minor credito. Ci si trova, dunque, di fronte ad un istituto utilizzabile solo in detti casi e previsto esclusivamente a vantaggio del contribuente.

Anche la giurisprudenza enuncia in che termini e con quali limiti il contribuente si può spingere nell'emenda della dichiarazione. Con precisione, la nota pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 15063 del 2002, ha riconosciuto al contribuente la possibilità di modificare e ritrattare, in tutto o in parte: *"Ogni dichiarazione dei redditi che risulti comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri*

⁶¹Come previsto dall'art. 8, comma 6 del d.p.r. 322/1998 modificato dal regolamento sulle semplificazioni, il quale fa esplicito rimando alle disposizioni dell'art. 2, comma 8 e 8 bis del d.p.r. 322/1998.

⁶²In questo caso il legislatore parlando di "omissioni" ammette la possibilità di intervenire con elementi e circostanze di fatto nuove. Il contribuente potrà quindi presentare nuovi documenti o dati che attestino ulteriori detrazioni, deduzioni o crediti d'imposta.

⁶³ Giova precisare che l'errore in questione è errore di diritto (che ha portato originariamente ad un'erronea interpretazione del precetto normativo), non già materiale.

Quest'ultimo è già automaticamente correggibile ex art. 36-bis del d.p.r. n. 600/1973, o su istanza del contribuente ex art. 38 d.p.r. n. 602/1973.

contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico”⁶⁴.

Di seguito si accennano gli aspetti più interessanti della disciplina precedente alla riforma della L. 225/2016, concernete la rettifica a favore del contribuente.

2.2.1 Discrasie tra comma 8 e 8-bis dell’art.2 d.p.r. 322/1998

Il coordinamento tra il comma 8 ed il comma 8-bis è risultato da subito delicato, soprattutto con riguardo alla necessità di tracciare una netta linea di demarcazione tra un comma e l’altro. Il dubbio riguardante la sfera applicativa dei due commi sorge per il fatto che, il testo letterale dell’art. 2 non fa espresso riferimento a quale tipo di rettifica siano soggetti gli errori: mentre il comma 8-bis si riferisce espressamente agli errori che abbiano portato all’indicazione di un maggior reddito o maggior debito d’imposta o un minor credito (per la correzione dei quali viene previsto il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo), il comma 8, al contrario, fa un riferimento generico ad errori od omissioni, prevedendo come termini per la rettifica, gli stessi previsti per l’accertamento da parte degli uffici finanziari. In ambo i dettati normativi però, non viene mai esplicitato se la disciplina sia espressamente ed unicamente prevista per la correzione a favore del contribuente o del Fisco.

Due sono gli orientamenti principali che hanno cercato di assolvere a tale compito. Secondo il primo, la distinzione sostanziale è da cogliere nella circostanza che la dichiarazione integrativa del comma 8 opera nei soli casi di errore od omissioni sfavorevoli al contribuente, di contro, quella di cui al comma 8-bis individua il suo ambito di applicazione nei casi di modifiche a favore del contribuente. Secondo questa impostazione, il termine breve di cui al comma 8-bis funge da limite oltre al quale al contribuente non sarà consentito far valere errori e/o omissioni in senso a lui favorevole. La giustificazione a ciò è data dal fatto che il comma in questione

⁶⁴Si esprime in termini analoghi anche la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 17394 del 6/12/2002.

menziona esclusivamente errori dai quali scaturisca un maggior reddito o un maggior debito d'imposta ovvero un maggior credito, mentre nel comma 8 vi è un richiamo esplicito alle sanzioni amministrative che, senza dubbio, sottende l'esistenza di situazioni lesive di interessi del Fisco.

Il secondo orientamento prevede, in senso opposto, che la disciplina del comma 8 permetta al contribuente di presentare una dichiarazione tanto a suo sfavore che a suo favore. Seguendo questo ordine di idee, la distinzione tra un comma e l'altro, risiede nel fatto che, qualora il contribuente presenti una dichiarazione in diminuzione entro il più breve termine di un anno, gli sarà concesso di impiegare il credito emergente dalla rettifica in compensazione. Al contrario, qualora la rettifica favorevole al contribuente venga presentata nel più lungo termine previsto per l'accertamento, verrà meno la possibilità per il contribuente di beneficiare della compensazione.

Come la dottrina, anche l'Amministrazione ha mostrato pareri discordanti, ammettendo delle volte che la dichiarazione *in melius* fosse presentata anche oltre i limiti temporali di cui al comma 8-bis, altre volte, invece, rimanendo ferma nel vietare al contribuente di poter modificare errori commessi a suo sfavore oltre il termine di presentazione per la dichiarazione relativa all'imposta dell'anno successivo. Solo con la Circolare n. 31 del 2013 (sulla quale ci soffermeremo più avanti) si può scorgere un punto d'arrivo per la prassi amministrativa, con riferimento agli ambiti di applicazione dei commi 8 ed 8-bis.

Questa discrasia letterale ha generato forti dubbi non solo tra gli uffici finanziari, ma anche tra la giurisprudenza di legittimità e di merito. Così forti che il legislatore sentirà nel 2016 la necessità di riformare la normativa al fine di eliminare, almeno potenzialmente, le disparità di trattamento tra contribuente e Fisco.

2.2.2 Dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-ter, d.p.r. n. 322/1998

L'art. 7, comma 2 lett. I) del d.l. n. 70/2011, convertito nella Legge n. 106/2011, ha previsto l'inserimento del nuovo comma 8-ter nell'art. 2 del d.p.r. 322/1998 e contestualmente ha previsto un'ulteriore funzione da riconoscere alla rettifica della dichiarazione dei redditi e dell'Irap. Il contribuente si può, infatti, avvalere della dichiarazione integrativa anche per modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza dell'imposta in opzione per la compensazione del credito. Le condizioni che debbono essere rispettate al fine di ottenere tale modifica sono:

- che la dichiarazione integrativa venga presentata rispettando i modelli approvati per il periodo di imposta a cui si riferisce la dichiarazione da emendare;
- che tale rettifica venga presentata entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario per presentare la dichiarazione;
- ad ogni modo la modifica sarà consentita soltanto quando il rimborso richiesto nella dichiarazione originaria non sia stato già erogato.

Per quanto concerne la dichiarazione Iva, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17 del 2011, ha previsto che la modifica dell'istanza di rimborso in opzione per la compensazione, possa avvenire entro i termini previsti per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. In questa circostanza, il contribuente si avvarrà quindi di una rettifica ex art. 2, comma 8 bis del d.p.r. 322/98, e non in forza del citato comma 8-ter.

2.2.3 Rettificabilità della dichiarazione in sede contenziosa

La giurisprudenza ricollegandosi ai principi più volte enunciati e dettati negli art. 53 e 97 della Costituzione, con la sentenza della Cassazione del 31/01/2011 n. 2226 enuncia la possibilità del contribuente di allegare errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, anche in sede contenziosa, indipendentemente dalle modalità e dai termini della dichiarazione integrativa e dall'istanza di rimborso.

Una sentenza immediatamente successiva, la n. 5399 del 4 aprile 2012, emanata sempre dalle Sezioni Unite, riconferma questa possibilità *“quando dalla medesima possa derivare l’assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico”*. La stessa sentenza sottolinea come questo principio non sia sovvertito dalla previsione normativa dell’art. 2 comma 8-bis che prevede la rettifica non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo; a questo assunto la Corte perviene dal presupposto che l’applicabilità della norma sia circoscritta ai casi in cui il contribuente voglia chiedere una contestuale compensazione ai sensi dell’art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

L’eventuale presentazione attraverso il ricorso introduttivo davanti alle Commissioni Tributarie, prevede che detti errori siano presentati sotto forma di “motivi”⁶⁵, questo in quanto si riconosce al processo tributario natura impugnatoria, che persegue, quindi, come scopo ultimo l’annullamento dell’atto impugnato. Per questo motivo il ricorso dovrà essere eccepito nel ricorso introduttivo e non oltre. Anche in questo ambito, il contribuente benché si veda riconosciuta un’ulteriore possibilità per modificare la dichiarazione, non potrà comunque ritenersi esonerato dal rispetto di ulteriori termini, che qualora non rispettati comporteranno la previsione di non poche preclusioni. L’unica possibilità in capo al soggetto di far valere errori che non siano stati indicati nei motivi, è quella di utilizzare l’istituto dell’“integrazione dei motivi”, disciplinato dall’art. 24 del d.lgs. 546/1992, che ammette questa possibilità nel solo caso in cui *“sia resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti a opera delle altre parti o per ordine della Commissione”*.

È fondamentale porre l’attenzione sul principio secondo cui il processo tributario non può essere inteso come uno strumento per richiedere un rimborso. Difatti, l’errore commesso in dichiarazione potrà essere fatto valere in sede di contenzioso solamente ai fini di ridurre o annullare la pretesa impositiva; qualora, invece, dall’errore scaturisca non solo l’annullamento della maggiore imposta versata, ma anche l’emersione di un credito in riferimento alle somme versate, l’oggetto del processo non potrà essere ampliato fino ad includere anche la restitutoria del contribuente⁶⁶.

⁶⁵Seguendo le indicazioni dell’art. 24 del d.lgs. 546/1992

⁶⁶Si veda Cass. 4334/2002, Cass. 20516/2006 e Cass. 12149/14.

Si evince da ciò che precede che, la presentazione in sede contenziosa dell'errore commesso dal contribuente può avvenire soltanto attraverso il ricorso introduttivo del processo. Di conseguenza, il soggetto che intenda emendare la dichiarazione in sede contenziosa non potrà aspirare a chiedere contestualmente il rimborso delle eventuali maggiori imposte versate.

Il legislatore in questo contesto non si preoccupa di definire quali siano gli errori deducibili: sarà quindi ammesso in sede di accertamento rettificare sia un errore di fatto che di diritto, sia che questo abbia determinato un maggior imponibile, una maggiore imposta o un minor credito o eccedenza. Non si rilevano pertanto limiti attinenti al tipo di errore emendabile in sede contenziosa.

La libertà di azione del contribuente è duplice: gli è concessa la facoltà di modificare la dichiarazione, seppur spirato il termine per farlo con la rettifica in *bonam partem*, facendo rilevare qualsiasi tipo di errore. L'unico limite ipotizzabile circa gli errori emendabili in giudizio, è quello che afferisce alla regola secondo cui possono essere rilevati solo gli errori che abbiano inficiato la dichiarazione relativa allo specifico rapporto d'imposta che sia stata oggetto di accertamento⁶⁷ Il principio generale in questione, di cui all'art. 2 del d.p.r. 322/1998, potrebbe far sorgere il dubbio che al fine della difesa per il contribuente sia necessario presentare o aver già presentato un'integrativa. In realtà non è propriamente così, in quanto, in forza di tale principio, il legislatore vuole esclusivamente permettere al contribuente di far valere in sede di contenzioso qualsiasi errore od omissione commessi nella dichiarazione oggetto di giudizio.

La differenza sostanziale tra rettifica in sede contenziosa e rettifica in sede precontenziosa risiede, in definitiva, nel fatto che, nel primo caso sarà onere del contribuente dover dimostrare la fondatezza di ciò che viene dichiarato, mentre nel secondo caso gli uffici amministrativi dovranno attenersi solamente a quanto presente in rettifica.

⁶⁷Questo era un principio generale dettato dalla giurisprudenza, che solo con la riforma n. 193 del 22 ottobre 2016 verrà convertito in legge, seppur solo con riferimento all'Iva e alle imposte dirette.

2.2.4 Circolare Agenzia delle Entrate n. 31 del 24 settembre 2013

Un aspetto rilevante che merita di essere considerato è senza dubbio l'apertura che si è delineata con riferimento agli errori contabili ed errata imputazione a periodo dei componenti positivi o negativi di reddito. Con l'utilizzo della dichiarazione in *bonam partem*, si vuole riconoscere al contribuente un maggior termine per la correzione di detti errori, rispetto a quello annuale previsto dal comma 8-bis dell'art. 2.

Un ruolo cruciale a tal proposito è stato ricoperto dalla prassi, che si è dimostrata incisiva e determinante a riguardo. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31 del 24 settembre 2013 ha fornito sostanziali chiarimenti circa il trattamento fiscale da applicare nel caso di correzione di predetti errori da parte del contribuente.

Si definisce errore contabile quello commesso da colui che fornisce la dichiarazione fiscale, ma non attinente alla compilazione della dichiarazione, trattandosi di un errore sorto anteriormente ovvero durante la redazione del bilancio. La necessità di rettifica nasce immediatamente dopo la correzione del bilancio e avviene attraverso l'applicazione di una particolare procedura, denominata *restatement*.

Con la citata circolare, l'Agenzia delle Entrate riconosce una vera e propria apertura ermeneutica del sistema rettificativo, con riguardo all'errata imputazione a periodo di componenti di reddito, precisando che la rettifica della dichiarazione comporta la riapertura dei termini di decadenza dell'accertamento, ma ovviamente soltanto con riferimento alle componenti di reddito oggetto di specifica integrazione da parte del contribuente.

L'Amministrazione, nella circolare emessa, si preoccupa, in primo luogo, di indicare cosa debba essere considerato dal soggetto che adotta principi contabili nazionali, l'errore contabile⁶⁸:

⁶⁸Nella circolare è data una definizione dell'errore contabile anche con riguardo ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, il paragrafo 5 dello IAS 8 definisce come errori contabili "le omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'impresa per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che erano disponibili nel momento di redazione dei precedenti bilanci (si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci). Tali errori includono gli effetti di errori matematici, gli errori

- “impropria o mancata applicazione di un principio contabile (se le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili)”;
- “errori matematici, erronee interpretazioni di fatti, negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.”⁶⁹

Subito dopo l’esplicazione di cosa si intende per errori contabili, l’Agenzia, muovendosi da principi quali quello di capacità contributiva e di buona fede e leale collaborazione (che hanno assunto grande rilevanza in tutto l’elaborato), si spinge fino ad oltrepassare i limiti temporali previsti dal comma 8-bis, giungendo ad ammettere la proposizione di errori contabili nel lasso di tempo previsto per l’azione di accertamento.

Concentrandosi soltanto sugli errori contabili che abbiano determinato la rilevazione di un componente negativo di reddito⁷⁰ in un periodo d’imposta successivo a quello di competenza, bisognerà distinguere due diversi casi, a seconda che l’annualità oggetto di errore sia o meno ancora emendabile.

Qualora sia ancora possibile la rettifica ex art. 2, comma 8-bis del d.p.r. 322/1998, il contribuente dovrà semplicemente presentare una dichiarazione integrativa a favore per correggere l’annualità in cui vi era l’omessa imputazione; la conseguente

nell’applicazione di principi contabili, le sviste o le interpretazioni distorte di fatti, e le frodi.” (Agenzia delle Entrate circ. 31/2013).

⁶⁹www.agenziaentrate.gov.it

⁷⁰Con riferimento alla deducibilità nella dichiarazione di componenti negativi, è necessario porre l’accento sul limite interno alla rettificabilità che la riguarda. Nello specifico, i componenti negativi di reddito potranno essere contestati qualora siano previamente imputati al conto economico. Questo precetto viene indicato all’art. 109, comma 4, del t.u.i.r, secondo il quale: “*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all’esercizio di competenza*”. Da questo dettato si rileva che la previsione di questi limiti vuole raggiungere due differenti effetti, quello di assicurare la certezza del reddito dichiarato e quella di subordinare la deducibilità dei componenti negativi all’espletamento di un onere da parte del contribuente.

eccedenza scaturente da tale integrativa potrà essere utilizzata anche nella dichiarazione dei redditi relativa all'annualità successiva.

La rilevanza della circolare in questione si può cogliere soprattutto nell'analisi della seconda fattispecie ovvero nel caso in cui il contribuente non può più presentare la dichiarazione ex art. 2 comma 8-bis, del citato decreto, in quanto sono spirati i termini perentori previsti dalla norma. Per tali ipotesi, l'Amministrazione ha ben pensato di ammettere l'emendabilità della dichiarazione affetta da errore contabile nel più ampio termine di cui all'art. 43 d.p.r. 600/1973, il quale prevede espressamente che *“gli avvisi di accertamento debbano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*.

Occorre senz'altro precisare che l'Amministrazione ammette questa dilatazione temporale solo ed esclusivamente nei casi in cui si faccia riferimento ai periodi d'imposta ancora suscettibili di essere oggetto di attività accertativa da parte dell'Amministrazione. Questa previsione richiede, tuttavia, al contribuente di ricostruire le annualità d'imposta che siano state inficiate dall'errore in questione, fino ad arrivare all'ultima annualità d'imposta dichiarata. Di fatto il contribuente riliquiderà la dichiarazione relativa all'omessa imputazione autonomamente e poi di anno in anno tutte le altre dichiarazioni fino all'ultima emendabile, ai sensi dell'art.2 comma8-bis. Per l'ultima annualità, il contribuente presenterà, per l'appunto, dichiarazione integrativa, nella quale andranno a confluire tutte le risultanze delle riliquidazioni a partire da quella relativa all'anno oggetto di correzione contabile. Va sottolineata indubbiamente l'importanza della dichiarazione integrativa, in quanto solo con esso l'Amministrazione Finanziaria riceverà la comunicazione avente ad oggetto gli esiti dell'attività di autoliquidazione.

Quando si fa riferimento alle integrazioni a catena si intendono tutte quelle integrazioni che si siano susseguite tra l'anno in cui ha avuto incidenza la correzione contabile e l'anno in cui concretamente si è realizzata la rettifica. Per concludere, l'eccedenza d'imposta, che viene ad essere evidenziata grazie alle riliquidazioni delle dichiarazioni intermedie, si manifesterà solo nella più recente integrativa a favore, definita in tale contesto *“integrativa di sintesi”*⁷¹.

⁷¹Si veda in tal senso Mastroberti A., *“Integrativa ad ampio spettro per l'errore contabile”*, in *Il Fisco* n. 37, 2013.

La circolare *de qua* assume un ruolo cruciale per due ragioni: innanzitutto, per la prima volta, si cerca di allineare i termini per la correzione in diminuzione della dichiarazione a quelli per l'espletamento dell'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione. Altra punta di diamante della circolare è, senza alcun dubbio, quella di rendere certa, una volta per tutte, la riapertura dei termini per l'accertamento con riferimento ai soli componenti oggetto di rettifica da parte del contribuente.

L'Agenzia delle Entrate arriva a questo rivoluzionario orientamento basandosi, come più volte ribadito, sull'esigenza di tutela dell'affidamento del contribuente che ha commesso l'errore e nell'ottica di ammettere un'imposizione adeguata e conformata alla reale capacità contributiva del contribuente. Attraverso questa previsione, gli uffici amministrativi aprono uno spiraglio alla possibilità di dilatazione dei termini previsti dal citato comma 8-bis. Il contenuto della circolare rappresenta un primo passo verso quelli che saranno poi gli interventi normativi volti ad equiparare la posizione del Fisco a quella del contribuente.

2.2.5 Rettifica a favore oltre i termini solo per errori formali

Subito dopo il tentativo di innovazione fatto nella prassi riconoscendo una maggiore dilatazione dei termini per la presentazione della dichiarazione inficiata da errori di competenza, si inserisce la Corte di Cassazione che, con sentenza n. 20415 del 2014, torna ad occuparsi degli stringenti termini previsti per la presentazione della dichiarazione *pro* contribuente ex art. 2, comma 8-bis. In questa sentenza viene esposto il principio secondo cui nell'emenda delle dichiarazioni a sfavore del Fisco, è possibile avvalersi di termini che vanno ben oltre quelli di cui al comma in epigrafe (termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo), ma *“solo nell'ipotesi in cui si tratti di errori od omissioni di carattere meramente formale, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o comunque di un maggior debito di imposta”*.

Seguendo questo orientamento, tuttavia, non ci si può non interrogare sull'effettiva applicabilità del termine indicato dal comma in questione: è la stessa sentenza ad

affermare che il termine di decadenza verrà applicato *“solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale nella compilazione della dichiarazione ... come tale emendabile anche al di là del termine”*.

Ancora una volta però, fuori dal caso di specie, al contribuente, per il quale siano scaduti i termini indicati dall'art. 2, rimarrà, quale unico strumento per ottenere quanto indebitamente versato, l'istituto del rimborso.

Con questa sentenza la Cassazione anticipa il lavoro di riforma del legislatore, in quanto statuisce che il limite temporale del termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo sia applicato solo nel caso in cui il contribuente intenda porre detto credito direttamente in compensazione.

A sostegno dell'incisivo orientamento della giurisprudenza di legittimità, si sono pronunciate anche Commissioni di merito, le quali hanno riconosciuto la facoltà di presentare una dichiarazione integrativa in diminuzione entro il più ampio termine di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973. Per citarne alcune: Comm. Trib. Prov. Varese, sent. n. 208 del 24 novembre 2010 e Comm. Trib. Reg. Veneto, sent. n. 63 del 17 maggio 2011, ove è anche fatto un interessante richiamo all'art. 6, comma 2, della L. n. 212/2000, circa l'onere dell'Amministrazione finanziaria *“di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sentenza, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento seppure parziale di un credito”*⁷².

Questa ultima sentenza ci conferma come sia la giurisprudenza sia la prassi si distaccassero da tempo dal dettato legislativo e da quella manifesta iniquità che caratterizzava la disciplina in questione, stante la posizione debole del contribuente, il quale aveva poteri ben più ristretti rispetto a quelli riconosciuti agli uffici finanziari per porre in essere i loro controlli d'ufficio.

⁷²Si veda Montanari F., “Dichiarazioni integrative, rimborso dei tributi ed efficacia dei termini”, in Rass. Trib., n. 4 del 2004.

2.3 I termini della rettifica a favore del contribuente

Le discussioni giurisprudenziali e dottrinali che si sono susseguite negli anni in merito alla differenza tra comma 8 e comma 8-bis vertevano altresì su una rilevante diversità dei termini, da molti considerata priva di fondamento ma che al contrario portava ad un trattamento iniquo del contribuente rispetto all'Amministrazione.

Per fare maggior chiarezza, si ritiene necessario ricordare quali siano i differenti termini previsti dalla disciplina precedente alla riforma per la dichiarazione in aumento e per la dichiarazione in diminuzione.

Il legislatore riconosce al contribuente la possibilità di rettificare la dichiarazione in aumento, ovvero quando sia affetta da errori che vadano a discapito del Fisco, nel più lungo termine di quattro anni previsto per l'esercizio dell'accertamento da parte degli uffici finanziari.

Nell'ipotesi opposta della dichiarazione in diminuzione, il contribuente potrà emendare la dichiarazione, correggendo quindi errori commessi a suo discapito, solo nel breve termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da correggere. Ripercorrendo la disciplina anteriore al contesto normativo oggi vigente, ci risulta difficile comprendere quali siano state le argomentazioni a favore della previsione di un così stringente termine per la presentazione della dichiarazione in diminuzione. In nostro aiuto si susseguono numerose sentenze della giurisprudenza, sia di legittimità che di merito nonché una cospicua prassi e dottrina, trattata più ampiamente nel successivo paragrafo 2.3.3.

2.3.1 Ragioni a sostegno dell'emendabilità entro il breve termine

Per comprendere appieno la *ratio* sottesa alla nuova normativa, dobbiamo analizzare, in primis, il dettato letterale della norma, punto di partenza per un'indagine volta ad individuare le ragioni che hanno spinto il legislatore a delineare un così diverso trattamento tra contribuente e Fisco.

A prescindere da qualsiasi tipo di interpretazione che si voglia dare alla norma, non ci si può discostare dai principi ermeneutici generali: secondo l'art. 12 delle preleggi, infatti, *“nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore”*. Questa regola pone un limite interpretativo, in quanto vieta all'interprete di distanziarsi eccessivamente dal dettato legislativo.

Con riferimento alla norma in questione, è chiara e manifesta la volontà del legislatore di concedere al contribuente la facoltà di emenda a suo favore, ma sempre entro una scadenza temporale ben definita.

Dopo l'entrata in vigore del comma 8 bis, si sono sviluppati, sia in giurisprudenza che in dottrina diversi orientamenti sulla genesi del diverso trattamento tra contribuente e Fisco.

I giudici di legittimità hanno sostenuto, a favore della previsione del termine breve per la rettifica, che non era nell'intenzione del legislatore operare un trattamento favorevole per il Fisco attraverso l'utilizzo di una differente previsione temporale tra comma 8 e comma 8-bis, in quanto *“entrambe le rettifiche sono previste nell'interesse del contribuente”*⁷³.

La dottrina, invece, ha ritenuto che a sostegno della previsione legislativa, poteva essere chiamato in causa anche l'art. 38 del d.p.r. 602/1973. Questo al fine di dimostrare che, nonostante la stringente previsione normativa dei termini per la rettifica in diminuzione, in ogni caso il contribuente non veniva lasciato senza strumenti di tutela, in quanto vi era un'altra possibilità per porre rimedio ad errori od omissioni: veniva in suo aiuto, per l'appunto, la possibilità di far valere il credito emergente da un'errata dichiarazione, nel termine di quarantotto mesi dalla data del versamento, con la presentazione di un'istanza di rimborso⁷⁴.

L'impossibilità nel prevedere un ordinamento nel quale la rettifica sia concessa senza alcun limite procedurale e temporale, sta nel fatto che si caricherebbe l'Amministrazione Finanziaria dell'onere di ricevere e contestualmente verificare una

⁷³In Cass. Civ., n. 5373/2012.

⁷⁴Come abbiamo avuto già modo di vedere, l'articolo anzidetto, che disciplina l'istanza di rimborso potrà essere applicato ogni qualvolta vi sia *“errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento”*.

serie continua ed incessante di modifiche delle dichiarazioni. Ci si chiede, in buona sostanza, quanto una previsione del genere in realtà favorirebbe il rapporto tra i due attori fiscali ovvero rallenterebbe i tempi di reazione dell'Amministrazione di fronte alle richieste e necessità del contribuente.

Risulta indispensabile aggiungere che anche nelle sentenze che si sono pronunciate a favore della previsione di una più alta possibilità di emenda per il contribuente, è stato riconosciuto che l'eventuale facoltà di rettifica si scontra necessariamente con *“il limite derivante dall'esaurimento, provocato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze, del rapporto tributario cui la dichiarazione inerisce”* (Cass. civ., n. 26512/2011).

Ciò che mancava alla disciplina previgente era un intervento legislativo mirato, tale da bloccare l'assedio all'organo di legittimità con richieste di pronunce sulla materia *de quo* e limitare, altresì, l'incertezza per il contribuente, stante lo stridente contrasto che sussisteva tra il dettato della norma e gli orientamenti interpretativi di giurisprudenza e dottrina.

2.3.2 Orientamenti del giudice di legittimità e dell'Amministrazione Finanziaria

Con riferimento al grande dibattito sullo sbilanciamento tra il termine lungo previsto per la dichiarazione a sfavore del contribuente e il termine breve per la rettifica a suo favore, hanno assunto un ruolo inevitabilmente preminente l'Amministrazione e la Suprema Corte di Cassazione.

L'Amministrazione, dal canto suo, si faceva forza sul dettato della norma, avvantaggiandosi così del più ampio termine sia per la presentazione della dichiarazione integrativa in suo favore sia per espletare una sua eventuale azione accertativa.

Per contro, il giudice di legittimità, non sempre coerente nelle proprie pronunce, talvolta si è avvalso di principi costituzionali, quali la capacità contributiva e il buon funzionamento dell'attività amministrativa, al fine di garantire un equo rapporto tra contribuente e Fisco; altre volte, in una posizione più favorevole agli uffici finanziari,

ha sostenuto che le previsioni del legislatore sono volte ad assicurare la certezza del diritto attraverso l'apposizione di termini e modalità rigide di presentazione della dichiarazione integrativa.

Possiamo evidenziare che gli uffici amministrativi hanno in un primo momento assunto una posizione, come già detto, alquanto restrittiva. Secondo questi, infatti, in caso di dichiarazione affetta da errori implicanti il versamento di imposte in misura maggiore a quelle dovute, l'eventuale credito poteva essere richiesto in restituzione solo entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. In caso contrario, al contribuente non era permesso richiedere indietro ulteriori somme indebitamente versate. L'amministrazione abbracciava questa posizione ritenendo che l'ultima possibilità di rettifica per il contribuente fosse proprio quella prevista dal comma 8-bis, senza possibilità di un utilizzo esteso dei termini previsti al comma 8 del medesimo articolo, ammessi solo con riferimento ai casi di errori a discapito del Fisco.

Nel 2008, l'Amministrazione cambia orientamento e con la risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008, cerca di andare incontro alle esigenze del contribuente che sia incorso in errore a suo sfavore. Rimanendo ferma sul divieto di presentazione di una dichiarazione correttiva a favore del contribuente oltre i termini di cui all'art. 2 comma 8-bis, ha però previsto la possibilità di recuperare l'imposta indebitamente versata con l'utilizzo dell'istanza di rimborso, presentata nei termini espressamente previsti dalla norma regolatrice. Con questo documento, l'Amministrazione arriva ad ammettere in un certo qual modo la possibilità per il contribuente di modificare la dichiarazione anche nel caso in cui siano decorsi i termini per la rettifica. Secondo Assonime si sarebbe arrivati ad un equipollente risultato anche seguendo la tesi secondo cui il comma 8-bis dell'art. 2 connoterebbe la rettifica a favore di un elemento di specialità rispetto alla fattispecie di dichiarazione integrativa prevista dal comma 8. Detto carattere di specialità consisterebbe nella facoltà riconosciuta al contribuente di utilizzare in compensazione il credito emergente dalla dichiarazione integrativa.

Passando poi alla giurisprudenza della Corte di Cassazione possiamo notare come negli anni le pronunce siano state alquanto diverse, mostrando a volte una posizione di netta chiusura, a volte un tentativo (come già visto in precedenti paragrafi) di apertura.

Con la sentenza n. 5373 del 4 aprile 2012⁷⁵, il giudice di legittimità si poneva in una posizione di forte chiusura sulla questione dei termini di decadenza per la rettifica di una dichiarazione viziata da errore, statuendo che non si potesse leggere l'art. 2 comma 8-bis, come contenente termini di decadenza solo al fine di portare il maggior credito in compensazione: il termine breve per la presentazione della rettifica, secondo la Suprema Corte, doveva essere rispettato *tout court*. Secondo la Corte di Cassazione la ristretta previsione temporale di cui al comma in questione non violava principi costituzionali in quanto *“non appare giustificato il dubbio sulla legittimità costituzionale della disciplina in esame. Il potere di emendare la dichiarazione per correggerne errori di fatto e di diritto trova certamente la sua fonte anche nell'art. 53 Cost., ma spetta al legislatore trovare un ragionevole contemperamento con l'esigenza di buon andamento, razionalità e speditezza dell'azione amministrativa, che richiede il rispetto di forme e termini nello svolgimento del procedimento di accertamento. Non si pone quindi in contrasto con il dettato costituzionale una disciplina che, senza negare radicalmente la rettificabilità della dichiarazione, sottoponga l'esercizio della relativa facoltà all'adempimento di oneri di forma o a termini che non ne rendano eccessivamente difficile l'esercizio.”*

Per di più la Suprema Corte statuiva nella stessa pronuncia che una volta scaduto il termine stabilito per la rettifica della dichiarazione ex art. 2 comma 8-bis, non potesse essere ammessa alcuna istanza di rimborso (al di fuori dei casi di errori materiali,

⁷⁵Per riassumere in breve i fatti discussi di fronte al giudice di legittimità: l'Agenzia delle Entrate, in riferimento alla dichiarazione IRPEG, contestava alla società N. s.r.l. di aver computato componenti negativi di reddito che invece erano di competenza dell'anno antecedente, e quindi 2001. La società provvedeva alla sanatoria dell'accertamento facendo uso dello strumento di cui all'art. 8, L. n. 289 del 2002 (novellato "Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi"). Veniva così chiesto dalla società il rimborso delle somme indebitamente versate, non avendo in quella dichiarazione richiesto lo scomputo degli elementi negativi dichiarati, ma essendosi limitati a presentare una dichiarazione rettificativa nel 2004 per il 2001. L'amministrazione opponeva il silenzio-rifiuto alla richiesta di rimborso. La società presentava ricorso di fronte alla Commissione tributaria provinciale, che lo respingeva. In fase di appello alla Commissione tributaria regionale, il ricorso veniva accolto. Contro questa decisione l'Agenzia delle Entrate proporrà ricorso di fronte alla Corte di Cassazione.

uplicazioni o versamenti relativi ad obbligazioni tributarie inesistenti) contro una dichiarazione ormai divenuta inemendabile.

Orientamento opposto a quello appena trattato, lo rinveniamo nella sentenza n. 5399 del 4 aprile 2012⁷⁶, la quale ha riconosciuto un'interpretazione maggiormente favorevole al contribuente. In detta sentenza si rinviene un aspetto innovativo in merito al richiamo sulla possibilità per il contribuente, che sia incorso in errore nella redazione della dichiarazione, di emendarla anche in sede contenziosa. E' evidente che il giudice di legittimità non si limita soltanto a riconoscere al contribuente un'opportunità aggiuntiva di rettifica, ma gli permette altresì di far valere quegli errori che altrimenti, spirati i termini di cui al comma 8-bis, non avrebbe più potuto far valere in altro modo. La Cassazione, nella citata sentenza, formula altri due assunti fondamentali.

In primo luogo, statuisce che l'applicazione dell'art. 2 comma 8-bis può ritenersi riferita soltanto al caso in cui si voglia beneficiare della compensazione del maggior credito versato ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 241/1997. In secondo luogo, sottolinea che al contribuente non è preclusa la possibilità di rimediare all'errore commesso, scaduto il termine di cui al comma 8-bis, in quanto questi vi potrà porre rimedio con la richiesta di rimborso entro il più ampio termine di quarantotto mesi.

Ancora una volta risulta chiaro quanto nel mancato intervento legislativo, si ravvisi un indesiderato arbitrio della giurisprudenza e dell'amministrazione, che comporta il

⁷⁶I fatti in questione riguardano una contribuente titolare di un'impresa che si occupa di fabbricare ricami su dipinti e confezioni tendaggi e biancheria, la quale ha proposto ricorso contro un avviso di accertamento pervenuto dagli uffici finanziari con ad oggetto maggiori imponibili irpef, iva ed irap concernenti l'anno d'imposta 2001. Detti maggiori imponibili erano stati determinati dall'Amministrazione, che si era avvalsa degli studi di settore, con riferimento al codice di attività 7420C, che era stato originariamente dichiarato dal contribuente. Le questioni addotte dalla contribuente con il ricorso erano che all'attività svolta non doveva essere applicato il codice sopra indicato ma bensì altro codice, con precisione 17546, il quale era stato applicato alla medesima attività dalla stessa agenzia delle entrate nei due anni precedenti, e che conseguentemente dava come risultato dei valori differenti. La commissione tributaria accolse il ricorso, ma avverso questa decisione fece appello l'Agenzia e di conseguenza il risultato venne invertito dalla sentenza della commissione regionale. La contribuente presenta ricorso in Cassazione.

sorgere di incertezze applicative e la mancanza di una soluzione ad una questione che per troppo tempo è rimasta indefinita.

2.3.3 Ragioni a sostegno dell'emendabilità oltre il breve termine

Come abbiamo avuto modo di vedere poc'anzi, inizialmente il giudice di legittimità non intendeva distaccarsi dal dettato normativo, in quanto riteneva che il legislatore avesse formulato l'art. 2 al comma 8-bis sulla base dei principi costituzionali; a poco a poco, tuttavia, nelle pronunce, soprattutto di merito, abbiamo ravvisato un discostamento dalla norma, stante il progressivo emergere di un notevole sbilanciamento tra la posizione del contribuente e quella dell'Amministrazione.

Si arriva così alla sentenza n. 314 del 31 ottobre 2014, nella quale la Commissione Tributaria Provinciale di Mantova si pronuncia a favore della possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione integrativa in diminuzione entro il più lungo termine di decadenza dell'azione di accertamento e con precisione entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Con questa sentenza si è superato il limite temporale, imposto direttamente dal legislatore, secondo cui la dichiarazione pro contribuente può essere presentata solo entro il termine ultimo della presentazione della dichiarazione del successivo periodo d'imposta.

Si arriva a questa dilatazione dei termini riconoscendo al comma 8-bis il carattere della specialità. Per meglio intenderci, secondo detto orientamento giurisprudenziale, il comma in questione in realtà avrebbe due modalità di applicazione differenziate a seconda della fattispecie: nel caso in cui il soggetto voglia rettificare la dichiarazione, e contestualmente avvalersi della compensazione prevista ex art. 17 del d.lgs. 241/1997, si dovrà rispettare il termine breve dell'annualità successiva. *A contrariis* nel caso in cui l'obiettivo del contribuente sia solamente quello di integrare la dichiarazione ed utilizzare il maggior credito eventualmente derivante in altro modo, si potrà adottare il termine lungo previsto dal comma 8 per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore del Fisco.

Inoltre, la sentenza enuclea il principio secondo cui il contribuente ha la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta oggetto di rettifica, senza dover riliquidare tutte le altre dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi (utilizzando la così detta "integrazione a catena"), come invece era stato previsto dalle circolari sopra analizzate dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E del 2013 e n. 3/E del 2014. Nel caso di specie, il contribuente andrebbe ad integrare le maggiori perdite non utilizzate nei periodi d'imposta di competenza.

Secondo una particolare interpretazione⁷⁷ della fattispecie in questione, si ritiene che, non emergendo esplicitamente dal dettato della norma l'ipotesi di rettifica per emersione di maggiori perdite, l'integrazione di eventuali errori di competenza non rientra nei casi di dichiarazione a favore del contribuente, essendo una dichiarazione "neutra" e, pertanto, non produttiva di effetti manifestamente a favore o a sfavore del contribuente.

Anche da questo punto vista, emerge la necessità di non restringere i termini di presentazione della rettifica alla sola annualità successiva a quella di appartenenza dell'errore ma, anzi, di porre il contribuente nella posizione di poter rimediare all'errore anche in seguito, e più precisamente nel più ampio termine dei quattro anni previsti per l'accertamento.

La *ratio* rinvenuta alla base di questo ragionamento risiede nel fatto che non concedendo termini più lunghi per il recupero di tale perdite, verrebbe negato al contribuente il diritto di avvalersene negli esercizi successivi. La conseguenza di ciò è che il soggetto passivo si troverebbe nell'incertezza di poter essere assoggettato ad un indebito prelievo, contrario a qualsiasi brocardo di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1, Cost.). Ammettere un prelievo fiscale forzato, su una maggiore base imponibile negli esercizi successivi, significherebbe legittimare l'Amministrazione pubblica ad esigere pagamenti d'imposta che non corrispondono all'effettiva situazione fiscale del contribuente. L'art. 53 vuole, infatti, che prevalga sempre l'interpretazione più

⁷⁷Gallio F., "Dichiarazione dei redditi emendabile a favore del contribuente in quattro anni", in *Il Fisco*, n. 45 del 2014.

favorevole al contribuente così da non permettere il versamento di somme indebitamente dovute.

Alla luce di tali considerazioni, è possibile sostenere che il contribuente potrà integrare la dichiarazione a suo favore, nel caso in cui siano emerse maggiori perdite non utilizzate nel periodo di competenza, anche oltre il termine di cui al comma 8-bis dell'art. 2. Se così non fosse verrebbero violati i principi cardine del rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente. Si limita quindi l'applicazione del termine breve alle sole ipotesi in cui il contribuente voglia utilizzare l'istituto della compensazione previsto ex art. 17 del d.lgs. n. 241/1997.

Sintetizzando, si può affermare che si aprono di fronte al contribuente due strade che rendono possibile l'emenda della dichiarazione in suo favore.

La prima strada prevede di utilizzare il credito eventualmente emergente in compensazione attraverso una dichiarazione tempestiva; la seconda ipotesi consente di presentare una dichiarazione "tardiva" in diminuzione, e quindi fuori dai termini restrittivi di cui all'art. 2, comma 8-bis, ma senza la possibilità di avvalersi del credito in compensazione.

Secondo un'attenta dottrina, quindi la previsione del termine ristretto di cui al comma in esame è giustificato solamente da "finalità pratiche" atte a consentire al contribuente di poter decidere, nei primi dodici mesi, se optare per la compensazione dei crediti, o per l'istanza di rimborso ovvero per il riporto in avanti dell'eventuale credito vantato contro l'Erario. In parallelo, viene consentito all'Amministrazione un tempo congruo al fine di espletare tutte le procedure di controllo sulla nuova dichiarazione presentata. È fuor di dubbio che passaggi interpretativi di questa portata, insieme ad altre pronunce giurisprudenziali concernenti le differenti modalità concesse al contribuente per porre rimedio agli errori effettuati in dichiarazione, hanno contribuito all'elaborazione di quello che sarà l'importante *corpus* legislativo della riforma inserita nel d.l. n. 193/2016, convertito con la Legge n. 225/2016.

Con questo fondamentale intervento normativo finalmente è stato riconosciuto al contribuente un tempo di rettifica speculare a quello previsto per l'Amministrazione.

2.4 Rapporti con la ripetizione dell'indebito

Prima di trattare l'argomento dei rapporti tra rettifica in *bonam partem* e ripetizione dell'indebito, si ritiene doveroso discostarsi per un momento dall'ambito tributario, per andare a cogliere l'essenza della ripetizione dell'indebito direttamente all'interno del contesto civilistico.

Nel diritto civile si distinguono due differenti tipi di indebitto, l'indebitto oggettivo e l'indebitto soggettivo (che si realizza quando un soggetto paga un debito altrui nell'erronea credenza di esserne il debitore)⁷⁸.

Per la materia di cui si tratta, verrà preso in esame soltanto l'art. 2033 del Codice Civile, che prende in considerazione la fattispecie dell'indebitto oggettivo che si realizza quando l'adempiente esegue una prestazione in base ad un titolo inesistente. La legge prevede quale necessaria conseguenza la restituzione di quanto ricevuto indebitamente.

Quando l'istituto viene traslato nella disciplina fiscale si parla di indebitto tributario, che consiste nel pagamento di un tributo in misura superiore rispetto a quella dovuta. Per ripetizione dell'indebitto si intende il diritto alla restituzione, riconosciuto al soggetto che abbia corrisposto un pagamento in assenza di un dovere giuridico che lo giustificasse. In materia tributaria, per l'esercizio di questo diritto, è necessaria la presentazione di un'istanza di parte. Proprio la previsione di questo regime speciale, preclude l'applicazione della disciplina dettata dal Codice Civile per l'indebitto di diritto comune (Cassazione, sentenza n. 11456/2011). Il regime speciale al quale si fa riferimento è la richiesta di rimborso di cui all'art. 38 del d.p.r. 602/1973.

Nel corso del capitolo abbiamo più volte incontrato la figura dell'istanza di rimborso. La dottrina, dapprima, si avvaleva di questo istituto al fine di riconoscere una qualche possibilità di modifica dei propri errori fin tanto che non era stata configurata la rettifica *pro* contribuente. Non sono di certo stati pochi i dubbi a riguardo, soprattutto

⁷⁸Il legislatore civile ha nettamente distinto la differenza tra indebitto e la previsione di cui all'art. 2041 del Codice Civile, che contempla la fattispecie dell'azione generale di arricchimento secondo cui “*chi, senza una giusta causa, si è arricchito a danno di un'altra persona è tenuto, nei limiti dell'arricchimento, ad indennizzare quest'ultima della correlativa diminuzione patrimoniale*”.

nella valutazione di quelli che erano gli errori effettivamente rettificabili con l'istanza di rimborso.

Con l'intervento innovativo del legislatore del 2001, che integra la disciplina della dichiarazione rettificativa, prevedendo anche la possibilità per il soggetto passivo d'imposta di apportare modifiche che vadano a correggere in suo vantaggio la dichiarazione, ci si è chiesti come si conciliassero i due istituti, se uno sostituisse l'altro, o se addirittura uno rendesse lettera morta l'altro (in quanto i termini restrittivi previsti dal legislatore per la dichiarazione in diminuzione, in realtà sono superati da quelli per l'istanza di rimborso che può essere presentata fino al più lungo termine di 48 mesi dal versamento indebito).

L'immodificabilità della dichiarazione, una volta scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, deve essere necessariamente coordinata con il diritto di chiedere il rimborso dei tributi versati, quando questi risultino non dovuti in ogni caso in cui sia stato commesso non solo un errore materiale, ma anche un errore di fatto o di diritto, sulla determinazione della base imponibile e sull'esistenza stessa del debito d'imposta. L'irretrattabilità della dichiarazione può essere ammessa solo quando si intenda la dichiarazione come atto di un procedimento volto all'accertamento e alla riscossione, in quanto, la sua presentazione rappresenta una fase dell'iter procedimentale presentata dal quale non è più possibile regredire.

La dichiarazione ed i componenti della stessa non sono, dunque, di per sé immodificabili.

L'eventuale istanza di rimborso presentata dal contribuente, fondata sull'esistenza di errori nella determinazione della base imponibile, incide su di essa con efficacia *ex tunc* proprio come è previsto dai principi che regolano l'invalidità degli atti giuridici. Un'interpretazione che non ammette al contribuente di utilizzare l'istanza di rimborso anche nel caso in cui non sia stata presentata dichiarazione integrativa, rischia di determinare forme di abuso dominante a favore dell'Amministrazione. Un'opzione che di certo non poteva essere presa in considerazione, visto il moto ispiratore della legislazione più recente, finalizzata a creare un rapporto democratico e leale tra il Fisco ed il contribuente. Al di là del fondamentale rispetto dei principi costituzionali, operare un prelievo quando effettivamente sussista il presupposto dell'obbligazione, risponde anche a principi etici. Questi principi che sono indirizzati a tutelare la posizione del

cittadino, prevedono che non sia imposto il pagamento di un tributo “soltanto a titolo di colpa”, per aver commesso un errore, di fatto o di diritto, testuale o extratestuale⁷⁹. Gli strumenti in mano al soggetto che abbia commesso l’errore sono, a catena: la presentazione della dichiarazione integrativa; in caso di indifferenza da parte dell’amministrazione, la presentazione dell’istanza di rimborso; infine, qualora il silenzio perduri, la conseguente impugnazione in sede contenziosa di fronte al giudice tributario.

Nonostante le modifiche che si sono susseguite nel tempo, occorre ammettere che il legislatore, nel rinnovare e migliorare il sistema di dialogo tra contribuente e Fisco, sembra non aver tenuto conto degli istituti già esistenti. Armonizzazione mancata, ma che in realtà era necessaria, in quanto i diversi istituti in questione prevedono termini e modalità differenti, con effetti inevitabilmente diversificati.

Sicuramente può ritenersi superata la giurisprudenza secondo cui era ammissibile la correzione soltanto in caso di errori aventi natura puramente materiale, e quindi errori materiali, di duplicazione ed inesistenza parziale o totale dell’obbligo di versamento. Nel caso di specie, il giudice di legittimità e la dottrina, riconoscono il carattere strumentale della dichiarazione, attraverso cui il contribuente permette all’Amministrazione di venire a conoscenza dell’avvenuta realizzazione dei presupposti indicati dalla legge per la nascita dell’obbligazione tributaria. Secondo questo filone interpretativo, i dubbi non devono concernere l’esistenza o meno del potere di rettifica del contribuente, quanto quello di riconoscere il diritto al rimborso che segue ad un pagamento indebitamente avvenuto per l’inesistenza dell’obbligazione tributaria.

Avevamo già visto che l’Agenzia delle Entrate, con risoluzione del 2 dicembre 2008, n. 459/E, aveva riconosciuto un’importante ruolo all’istanza di rimborso, indicandolo come mezzo attraverso cui il contribuente poteva far valere gli errori commessi in

⁷⁹Si veda in tal senso: Capolupo S., “Rettifica della dichiarazione: verso una soluzione definitiva”, in “Il Fisco”, n. 42 del 2002, pag. 1-6604.

dichiarazione, anche qualora sia spirato il termine di presentazione per la dichiarazione *in minus* ex art. 2, comma 8-bis.

Anteriormente a questa risoluzione, l'Amministrazione nel documento di prassi di cui al n. 24/E del 2007, aveva riconosciuto la possibilità di utilizzo dell'istanza di rimborso, come mezzo per emendare la dichiarazione, solo nei casi referenti alla disciplina previgente alle modifiche apportate al d.p.r. 322/1998 dal d.p.r. 435/2001.

Una posizione così restrittiva dell'Amministrazione si porrebbe da limite alla volontà del legislatore di ampliare sempre più il termine per la presentazione dell'istanza, volontà che si evince anche dalla modifica operata dall'art. 34, comma 6, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, che ha dilatato i termini di presentazione del rimborso da diciotto a quarantotto mesi. L'intervento legislativo in questione si ricollegava ancora una volta alla necessità di avvicinare il più possibile la posizione del contribuente a quella dell'Amministrazione, accorciando le distanze tra i termini per l'accertamento da parte degli uffici finanziarie quelli per l'istanza di rimborso. Ancora una volta, il fine ultimo era di evitare che il rapporto tra i due attori del sistema fiscale fosse inficiato da un'irragionevole diversità di termini.

Superata l'interpretazione restrittiva circa l'emendabilità della dichiarazione, si arriva alla conclusione, nella circolare in questione, che benché al contribuente non sia permesso presentare una dichiarazione correttiva oltre i termini previsti dall'art. 2, comma 8-bis del d.p.r. 322/1998, lo stesso potrà, tuttavia, recuperare le somme indebitamente versate attraverso l'istanza di rimborso presentata ex art. 38 d.p.r. 602/1973. Ammettere tale ipotesi vuol dire farsi carico di non poche conseguenze sia dal punto di vista procedurale che sostanziale. Il rimborso disciplinato dall'articolo citato prevede che venga presentata dal contribuente un'istanza entro un preciso termine di decadenza, dando prova delle circostanze che legittimano la ripetizione dell'indebito; *a contrariis*, l'art. 41 del medesimo decreto ministeriale, che disciplina il rimborso d'ufficio, prevede al secondo comma che nei casi di crediti derivanti dall'attività di liquidazione delle dichiarazioni, il rimborso dovrà essere effettuato d'ufficio.

La differenza sostanziale tra il richiedere la modifica della dichiarazione con la rettifica o con un'istanza di rimborso risiede nel fatto che: nel primo caso, il contribuente richiederà il rimborso delle somme indebitamente versate direttamente nella

dichiarazione integrativa, attraverso la compilazione di apposite caselle, senza che sia necessaria alcuna conferma da parte dell'Amministrazione Finanziaria⁸⁰; nel secondo caso, invece, attraverso l'istanza di rimborso, il contribuente, al fine di ricevere indietro le maggiori somme versate, dovrà attendere necessariamente una risposta dell'Amministrazione⁸¹. Qualora quest'ultima non si esprima si dovrà applicare la regola del silenzio-rifiuto e procedere, nell'eventualità, con un ricorso avverso il rifiuto.

Da ultimo, ci si deve soffermare sul *dies a quo* da cui calcolare i termini per la presentazione dell'istanza di rimborso. La Suprema Corte, sul punto, ha stabilito che: *“il principio affermato in giurisprudenza secondo cui è dal momento del pagamento del saldo d'imposta che inizia a decorrere il termine di rimborso di tributi non dovuti si riferisce, come esplicitamente chiarito, ai casi di eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, cui non corrisponda necessariamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva. L'acconto d'imposta in tali casi deve ritenersi versato in forza di un titolo ancora precario e provvisorio, sicché solo dalla chiusura del periodo d'imposta il contribuente può avere conoscenza dell'importo esatto da versare. Allorché, invece, l'obbligazione tributaria sia inesistente sin dal momento del versamento, avvenuto per errore materiale, duplicazione d'imposta o originaria inesistenza totale o parziale della pretesa impositiva, è dalla data del versamento stesso, anche avvenuto a titolo di acconto, che inizia a decorrere il termine entro cui va proposta l'istanza di rimborso, come espressamente disposto dall'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973.”* (Così Cass., sez. V, 7 luglio 2000, n. 9156).

Concludendo, nel determinare il *dies a quo*, da cui far decorrere il termine di quarantotto mesi, bisognerà verificare se l'obbligazione tributaria esisteva o meno al momento del pagamento. Nel caso in cui, benché mancasse il presupposto, il pagamento sia avvenuto comunque, il termine inizierà a decorrere dal momento stesso del pagamento.

⁸⁰Tale previsione non esclude, in ogni modo, la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di porre in essere controlli circa la veridicità di quanto dichiarato dal contribuente nella dichiarazione integrativa.

⁸¹ Si veda in tal senso Melis G., “Lezioni di diritto tributario”, Torino, sesta edizione, 2018, pag. 276 ss.

Mentre, qualora la richiesta riguardi eccedenze di versamenti in acconto o pagamenti aventi carattere di provvisorietà (a cui non corrisponde successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva), il termine decorrerà dal momento del versamento del saldo⁸².

Per fare chiarezza sul disposto dell'Amministrazione, rileviamo che il contribuente potrà modificare la dichiarazione ex art. 2, comma 8-bis fin tanto che sia possibile, nel rispetto dei termini. Qualora sia spirato questo termine, gli sarà concessa la possibilità di recuperare le somme versate in eccesso con l'utilizzo dell'istanza di rimborso.

Anche se si tenta di qualificare l'istanza di rimborso come un rimedio fungibile rispetto alla dichiarazione integrativa, in realtà vi sono copiose sentenze secondo cui, per contro, nel momento in cui la rettifica in *bonam partem* non sia più utilizzabile, non è detto che possa attivarsi, in ogni caso, l'istituto dell'istanza di rimborso. I giudici di legittimità si sono chiesti, a tal proposito, se il contribuente che si sia accorto di un errore commesso a proprio danno, scaduto il termine ex art. 2, comma 8-bis, possa senza limiti chiedere il rimborso, allegando come prova l'erroneità dei dati esposti nella dichiarazione originaria.

In alcune fondamentali sentenze della Corte di Cassazione che hanno interpretato in senso ampio l'espressione di cui al primo comma dell'art. 38⁸³, si riconosce piena ripetibilità dell'indebito, senza alcun limite *“tanto se riguardi le operazioni di versamento, cioè errori connessi ai versamenti come tali, quanto se afferenti al fondamento dell'obbligazione tributaria, cioè all'an od al quantum del tributo”*⁸⁴. Inoltre, a fondamento di questa così ampia visione, la giurisprudenza afferma che, con una interpretazione restrittiva, si verrebbe a configurare un sistema legislativo incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva e dell'oggettiva correttezza amministrativa.

⁸²Vedi testo dell'Agenzia delle Entrate, in Risoluzione 2 dicembre 2008, n. 459/E.

⁸³ *“Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.”*

⁸⁴Si cita testualmente Cass., n. 2786 del 9 giugno 1989.

Un'altra questione che merita attenzione, con riferimento all'istanza di rimborso, è la possibilità o meno di ammettere un'istanza di rimborso anche qualora la dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente si sia chiusa a credito o in perdita, e quindi il contribuente non abbia nella fattispecie posto in essere alcun versamento.

Sembrerebbe mancante in tale caso il presupposto stesso che la legge pone a fondamento dell'accesso all'istanza di rimborso, ossia l'avvenuto pagamento da parte del contribuente di una somma indebitamente dovuta. Questo perché il dettato della norma presume l'esistenza a monte di un versamento indebito.

Questa impostazione è stata fortemente criticata da un'autorevole dottrina che, favorevole ad un'interpretazione restrittiva della norma, ed in particolare della parte che afferisce all'obbligo di versamento, ammette l'utilizzabilità dell'istituto ex art. 38 d.p.r. 602/73 solo nel caso in cui il contribuente abbia effettivamente versato più di quanto dovuto. Nelle ipotesi in cui manchi il presupposto d'imposta, la dottrina in questione, individua come unico rimedio nelle mani del contribuente, quello previsto al comma 2 dell'art. 21⁸⁵ del d.lgs. n. 546 del 1992 (domanda di restituzione).

Seguendo questa linea di pensiero, si creerebbe una discrasia di non poco conto tra chi ha versato, ed è quindi nella posizione di richiedere un rimborso, e chi invece ha chiuso la dichiarazione a credito o in perdita e si trova privo di strumenti per tutelare la propria reale capacità contributiva.

Sono questi punti che verranno decisamente modificati dalla riforma n. 193 del 2016, la quale con uno sguardo sempre più attento sul rapporto Fisco-contribuente cercherà di allineare il più possibile le due posizioni, ponendo i due attori del procedimento fiscale su due piani, se non uguali in quanto soggetti comunque con funzioni differenti,

⁸⁵ *“Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all' articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.”*

per lo meno equiparabili. L'intervento del legislatore in tal senso sarà sostanziale soprattutto con riferimento ai termini e, conseguentemente, agli effetti dagli stessi derivanti.

Per tale ragione, si avrà un forte impatto sulla disciplina sin d'ora trattata, con modifiche rilevanti sulla fase contenziosa, sul rapporto con l'istanza di rimborso e, soprattutto, sulle profonde differenze che allontanavano l'istituto ex art. 2 comma 8 da quello del comma 8-bis.

CAPITOLO III

LA RIFORMA

3.1 Modifiche apportate dall'Art 5 d.l 193/2016

Il legislatore interviene per unificare i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore del contribuente, solo a seguito di incisive pronunce e copiosi dialoghi dottrinali riguardanti la legittimità o meno della previsione legislativa riportata all'art. 2 comma 8 ed 8-bis, all'interno dei quali erano annoverati due termini differenti per la presentazione della dichiarazione, a seconda che si trattasse di dichiarazione dei redditi in aumento (integrativa di elementi di reddito a favore del Fisco) o in diminuzione (integrativa di elementi a favore del contribuente). Come abbiamo avuto modo di vedere nel capitolo precedente, un ruolo sostanziale nel processo interpretativo e logico che ha portato alla riforma di cui a breve parleremo è, senza alcun tipo di dubbio, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31 del 24 settembre 2013. Attraverso questa disposizione, l'Amministrazione Finanziaria si apre alla possibilità di riconoscere il più ampio termine previsto dal comma 8, anche nel caso in cui si tratti di dichiarazione in *bonam partem*, ma solo per i casi nei quali fosse nata la necessità per il contribuente di modificare quanto dichiarato a seguito della scoperta di un errore commesso in bilancio.

Nonostante la prassi amministrativa si era mostrata disponibile ad una dilatazione dei termini della presentazione della dichiarazione a favore del contribuente, tre anni dopo con una pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione n. 13378/2016, si compie un netto passo indietro: i giudici, cercando di comporre un conflitto interpretativo, protagonista ormai da anni nelle sedi contenziose e tra gli uffici finanziari, si trovano a chiarire se il termine annuale di cui al comma 8-bis era imposto solo per l'ammissione della procedura di compensazione del credito, ovvero se il contribuente poteva sollevare errori commessi a suo danno solo entro la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Con una pronuncia alquanto criticata la Cassazione enuncia che il contribuente ha possibilità di emendare

la dichiarazione dei redditi a suo favore solo nel termine di cui al comma 8-bis, e non oltre, con relativa compensazione del credito risultante. Il comma 8, invece ad avviso della Corte, era applicabile solo ai casi in cui il contribuente avesse commesso errori od omissioni determinanti un danno per il Fisco. Secondo detta pronuncia il rapporto che intercorreva tra un comma e l'altro non era di genere a *species*, secondo cui il comma 8-bis contemplava soltanto una delle modalità con cui fruire del credito conseguente alla rettifica, bensì si ponevano su due piani nettamente distinti, l'uno riferito alle sole rettifiche a favore del contribuente, e l'altro alle sole dichiarazioni a favore del Fisco⁸⁶.

A seguito di un tale intervento, il legislatore corre tempestivamente ai ripari, nell'intento di rimediare ad una situazione di irragionevole disparità di trattamento tra la figura di colui che dichiara e l'Amministrazione Finanziaria.

Prima che la riforma venga a delinearsi, di rilievo risulta un *question time* sollevato in Parlamento del 28 aprile 2016, durante il quale il Ministro dell'Economia e delle Finanze⁸⁷ si pronuncia con riguardo *“la non uniformità tra il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi c.d. integrativa a favore del contribuente di cui all'art. 2, co. 8-bis del d.p.r. n. 322/1998 (un anno) e quello più lungo previsto per la presentazione della dichiarazione cd. integrativa a sfavore del contribuente di cui al co. 8 dell'art. 2 d.p.r. n. 322/1998 (quattro anni)”*. Con il *question time* in esame gli Onorevoli nell'interrogare il Mef con riguardo a detta disparità di trattamento, rendevano nota la possibilità di un intervento normativo che fosse volto ad eliminare la netta differenza tra la posizione dell'Amministrazione e quella del Contribuente. Il Mef rispondeva a questo interrogativo così dichiarando: *“potrebbe quindi valutarsi una modifica normativa che consenta di uniformare i termini per la rettifica delle dichiarazioni tributarie [...]”*, evidenziando, però, che *“l'eventuale intervento legislativo che garantisca l'uniformità dei termini di integrazione delle dichiarazioni dei redditi”* dovrebbe *“almeno prevedere la riapertura dei termini per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di presentazione di dichiarazione*

⁸⁶ In tal senso si veda Carinci A., “La nuova dichiarazione integrativa a favore”, in *Il Fisco* n 4 del 2017, pag. 1-313.

⁸⁷ Il Ministro dell'Economia e delle Finanze durante il Governo Renzi era, per l'appunto, Enrico Zanetti.

integrativa” e prevedere, dunque, che “*il termine di decadenza per le attività di liquidazione ed accertamento decorra dall’inizio della dichiarazione integrativa*”.

Non appena anticipata questa volontà di riforma nelle aule parlamentari, il legislatore si adopera per traslare una mera necessità di equità in una vera e propria riforma dei termini di presentazione della dichiarazione, questa volta non inficiata da una disparità sostanziale tra dichiarazione in diminuzione e dichiarazione in aumento.

L’art. 5 del art. 51 D.L. 22 ottobre 2016, n. 193(4), come modificato in sede di conversione con la Legge 1° dicembre 2016, n. 225, riscrive i commi 8 ed 8-bis del d.p.r. n. 322/1998 ed introduce *ex novo* i commi 6-bis, 6-ter, 6-quater e 6-quinquies. Si può chiaramente affermare che con l’emanazione di questo decreto presidenziale si riforma interamente la disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente, sia con riguardo alle imposte sui redditi, sia con riguardo all’Iva. Soprattutto trattando dell’imposta sul valore aggiunto, il legislatore va per la prima volta a delineare una disciplina espressa in merito a tale tipo di imposizione, a differenza del sistema previgente, nel quale era semplicemente operato un rimando alla disciplina prevista per le imposte sui redditi.

Attraverso le modifiche apportate dall’art. 5 si prevede in modo espresso la tanto agognata parità di trattamento tra integrativa a favore ed integrativa a sfavore. Il legislatore così disponendo, pone una volta per tutte fine alle interpretazioni restrittive riconosciute dalla Corte di Cassazione, come quella data dalla sentenza sopra richiamata, la n. 13378/2016.

L’art. 5 del nuovo decreto fiscale ha sostanzialmente riscritto i commi 8 ed 8-bis dell’art. 2 d.p.r. n. 322/1998, procedendo per gradi nell’analisi delle modifiche apportate possiamo vedere come il comma 8 in questione estende i termini previsti per le procedure accertative ad ogni tipo di dichiarazione prescindendo dal segno degli errori commessi (siano stati commessi a danno o a favore di colui che li ha dichiarati); Il comma 8-bis nella sua versione riformata, invece, si dedica invece a dettare le regole circa le modalità di compensazione del credito che derivi da una dichiarazione integrativa a favore, prevedendo ai primi due periodi che “*l’eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell’art. 17 del decreto legislativo 9luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l’applicabilità della*

disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa”.

Secondo quanto dettato dal legislatore quindi, la compensazione può essere utilizzata in via ordinaria in due differenti fattispecie che sono: quando la rettifica venga presentata nel breve termini annuale di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; e quando con la dichiarazione integrativa si fanno valere errori contabili di competenza. Al di fuori di queste due previsioni, e quindi nei casi in cui il credito emerga da una dichiarazione presentata oltre il termine breve, o sia la risultante di un errore diverso da quello contabile, il credito potrà essere utilizzato in compensazione solo *“per l'estinzione dei debiti tributari maturati dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa e deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa”*⁸⁸.

Ulteriore novità imposta dall'art. 5 riguarda i termini per l'accertamento⁸⁹, e con precisione la “riapertura” di detti termini. Riprendendo, per l'appunto, la relazione

⁸⁸ “Le novità del d.l. n. 193/2016 in tema di rettifica delle dichiarazioni fiscali”, in Circolare Assonime n. 3 del 20 febbraio 2017.

⁸⁹ La Legge di stabilità 2016 (28 dicembre 2015, n. 208), ha sostituito integralmente l'art. 43 del d.p.r. 600/1973, stabilendo che gli avvisi di accertamento dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (in luogo del quarto anno previsto dalla precedente formulazione); la stessa legge ha inoltre previsto che la nuova disposizione avrà efficacia a partire dal periodo d'imposta 2016, al contrario per i periodi d'imposta antecedenti si continuerà ad applicare il limite temporale previgente del 31 dicembre del quarto anno successivo quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

illustrativa dell'articolo in questione, si spiegava un intervento in tal senso “*al fine di meglio precisare che la riapertura dei termini di accertamento opera limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione, dovendosi per tali ultimi intendere unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa*”. Il legislatore ha infatti sostituito quanto era già stato modificato dall'art. 1, comma 640, lett. b), della l. n. 190/2014⁹⁰, e con l'art. 5 al comma 2, lettera b), ha ammesso che i termini per la procedura accertativa vengano riaperti “*limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione*”. Così facendo il legislatore ha voluto eliminare dalla radice i dubbi secondo i quali con la presentazione di una dichiarazione a favore o a sfavore si riaprissero i termini per la procedura di accertamento con riferimento ad elementi analoghi o connessi a quelli oggetto dell'integrazione e addirittura all'intera categoria reddituale interessata⁹¹.

A seguito di questa riapertura dei termini di accertamento, si sono sviluppati due differenti interpretazioni: per alcuni qualora venga presentata una dichiarazione integrativa, anch'essa affetta da errori dichiarativi, sarà a sua volta emendabile nel più ampio termine di accertamento derivante dall'applicazione della regola ora trattata; secondo altri, invece, i termini per l'accertamento vengono riaperti come conseguenza del fatto che la dichiarazione integrativa sostituisce in *toto* la dichiarazione originaria, e per questo motivo la regola appena posta è stata prevista a tutela degli organi amministrativi. Spiegando meglio: secondo questa linea di pensiero gli uffici amministrativi, che ricevono una nuova dichiarazione dei redditi, dovranno essere messi nelle stesse condizioni nelle quali si sarebbero trovati se gli elementi contenuti nella rettifica, fossero al contrario presenti già dal momento della dichiarazione originaria.

Questa previsione viene interpretata a favore dell'Amministrazione, giustificando di nuovo un più ampio termine di rettifica rispetto al contribuente, nella misura in cui tale facoltà è limitata ai soli elementi oggetto dell'integrazione e per di più la posizione del

⁹⁰ Norma di recepimento della regola già risultante dalla prassi amministrativa nella Circolare n. 31/E del 2013, con riferimento alle modalità di correzione degli errori contabili

⁹¹ Si veda in tal senso Ferranti G., “Dichiarazioni integrative a favore: più equilibrato il rapporto tra Fisco e contribuenti”, in Corr. Trib., n. 5 del 2017, pag. 335.

contribuente viene in ogni caso tutelata dalla possibilità di modifica degli errori in sede contenziosa.

Ciò detto, è bene aprire una parentesi anche con riguardo all'orientamento dottrinale secondo cui una regola di questa portata avvalorerebbe la tesi del "consolidamento dei crediti esposti in dichiarazione"⁹², la quale prevede che i crediti esposti in dichiarazione si considerano consolidati per ciò che concerne l'*an* ed il *quantum*, una volta decorso il termine per l'accertamento. Spirati, dunque, i termini di cui all'art. 43 del d.p.r. 600/1973 all'amministrazione finanziaria verrebbe esclusa la possibilità di contestare fatti che abbiano originato per il contribuente la necessità di un rimborso. Questa particolare interpretazione, richiede il necessario coordinamento con l'ultimo periodo

del comma 8- bis, che prevede, infatti, che il contribuente corregga errori anche in sede contenziosa e, con carattere innovativo, anche in sede di adesione all'accertamento dell'amministrazione, statuendo che "*Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggior imponibile, di un maggior debito d'imposta o, comunque, di un minor credito*".

Attenendoci a questa tesi, si avrebbe come risultato un ribaltamento dei ruoli tra contribuente e Fisco, e a differenza degli anni precedenti, l'Amministrazione finanziaria si troverebbe, contro ogni prognostico, in una situazione di svantaggio rispetto al soggetto passivo. Questo perché, mentre il Fisco si vedrebbe preclusa la possibilità di modifica spirato il termine lungo riconosciutogli per eseguire l'accertamento; dall'altro lato i contribuenti potrebbero opporsi alla pretesa erariale anche in sede contenziosa, pur non rispettando i limiti temporali imposti dall'art. 2 del d.p.r. 322/1998 e dell'art. 38 del d.p.r. 633/1972.

Le ragioni che spingono il legislatore ad un'innovazione in questo senso si rinvencono proprio nella relazione governativa al decreto fiscale, all'interno della quale si precisa che non si può ammettere che il contribuente corregga errori a proprio favore in sede

⁹² A sostegno di questa tesi anche la giurisprudenza, con sentenza della Cassazione n. 2277/2016.

contenziosa e attraverso l'istanza di rimborso, senza riconoscergli parimenti una possibilità di correzione in via autonoma, e per tanto attraverso una rettifica.

Si aggiunge anche che una tale novella, non va soltanto a beneficio del contribuente, bensì svolge i suoi effetti positivi anche nei confronti dell'Amministrazione, e con precisione, snellisce e limita quelli che sono gli interventi necessari degli uffici, volti all'accertamento del diritto al rimborso⁹³.

Si arriva in questo modo all'unificazione dei termini tra i due differenti tipi di dichiarazione integrativa, permettendo tanto la rilevazione di errori a favore quanto quella di errori a sfavore del contribuente, nel termine più lungo di cinque anni.

3.1.1 Decorrenza degli effetti del nuovo regime

Un profilo che merita un'approfondita considerazione, è il regime temporale delle nuove disposizioni.

Dalla legge di stabilità non rinveniamo ulteriori indicazioni, se non quelle che la riforma si applica a decorrere dall'entrata in vigore della stessa, ma non vi sono precisazioni circa l'applicabilità delle nuove disposizioni ai periodi di imposta precedenti. Ci si chiede se le nuove norme possano essere applicate retroattivamente sia con riferimento alle dichiarazioni dei redditi già presentate e relative a periodi d'imposta antecedenti (non dovrà in ogni caso essere spirato il termine di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973), sia alle controversie pendenti.

Al fine di stabilire la retroattività o meno della dichiarazione, vi è un passaggio primario che non può essere trascurato, l'inquadramento della riforma come

⁹³ Come abbiamo avuto modo di osservare in precedenza, la netta distinzione tra istanza di rimborso e dichiarazione integrativa era proprio quella secondo la quale, la richiesta di rimborso da parte del contribuente necessita di un comportamento attivo dell'Amministrazione, la quale dovrà accettare la richiesta e provvedere ad ulteriori adempimenti. Nel secondo caso il contribuente con la presentazione di una rettifica non dovrà attendere alcuna risposta da parte degli uffici amministrativi, quindi in sostanza, possiamo spingerci ad affermare che in questa fattispecie sia quasi unicamente il contribuente a muovere le fila della procedura di emenda.

innovativa ovvero di *interpretazione autentica*. Con la conseguenza che in questo secondo caso, potrà ammettersi l'applicazione retroattiva delle norme in esame⁹⁴.

Quand'è che si può parlare di norma interpretativa? Quando ci troviamo di fronte ad una nuova norma che invece di sostituire la previgente e farne venir meno gli effetti, si unisce ad essa, creando così un rapporto tra norme. Per potersi parlare di interpretazione autentica dovremmo avere da un lato la compresenza delle due norme che si fondono in una, e dall'altro l'adattabilità logica del significato attribuito con il tenore testuale della disposizione interpretata. La legge di interpretazione autentica, è bene chiarire, non incide sul dettato della norma, quanto bensì sul suo significato, proprio per questo dunque non potrà intaccare il dato testuale. Lo scopo della legge interpretativa è quello di chiarire il contenuto della disposizione ovvero di sostenere un'interpretazione piuttosto che un'altra con riguardo alla legge oggetto di esegesi.

È necessario ancora una volta sottolineare che le due leggi continuano a coesistere e saranno, ad ogni modo, considerate distinte, e quindi potranno essere oggetto di modifica l'una separatamente dall'altra.

Se concepiamo la riforma in questione (d.l. n. 193/2016) come legge di valenza interpretativa, riconoscendogli quindi la funzione attributiva di significato anche alle leggi precedenti, bisognerà considerarla come legge che esplica i suoi effetti anche a

⁹⁴ Vi è comunque da aggiungere, per onestà, che la prevalente giurisprudenza costituzionale ha sempre sorvolato sulla mera distinzione tra natura interpretativa o innovativa della norma, andando per ciascuna fattispecie a valutare se la norma potesse essere considerata retroattiva o meno (Corte cost., n. 118/1957, n. 123/1988). Sul punto è rilevante citare la posizione di G. Melis., nel "L'interpretazione nel diritto tributario", Padova, 2003, pag. 472 ss, il quale affrontando l'argomento, parla di come il baricentro dell'analisi giurisprudenziale si è spostato "*dalla natura innovativa o meno della norma alla volontà del legislatore di conferire efficacia retroattiva alla norma introdotta e dunque verso una diversa forma di tutela, assicurata, oltre che dagli specifici precetti costituzionali, dal controllo della ragionevolezza della scelta e dell'affidamento del cittadino, quale che sia l'effettiva natura della norma che si dichiara di interpretazione autentica*". Una tale indifferenza avrebbe però ragion d'essere solo in riferimento a norme che espressamente evidenziano la loro efficacia retroattiva, ma mal si adatterebbe a quelle norme nelle quali invece non sia indicata una tale efficacia, in quanto come già visto, l'art. 11 delle preleggi non ammette che la norma retroagisca in via interpretativa.

situazioni previgenti, sempre che non siano già spirati i termini dettati per la procedura accertativa.

Avendo appurato cosa si intende per legge interpretativa, vi è da considerare un'importante posizione dottrinale, secondo la quale, a ben vedere, l'art. 5 della legge di stabilità non può identificarsi nella fattispecie ora delineata. Questo in quanto si ritiene che il legislatore tributario non si sia limitato soltanto a delucidare il significato dei commi 8 ed 8-bis, bensì sia andato oltre, modificando il testo legislativo.

Ci si può spingere fino a ritenere che il nuovo comma 8-bis non sia più da considerare come norma disciplinante la dichiarazione integrativa a favore, quanto l'istituto della compensazione dell'eventuale maggior credito.

Proprio per questo non si può parlare di norma innovativa, in quanto viene ampliato il contenuto precettivo della normativa previgente e l'intervento non si limita a riportare testualmente quanto già previsto, bensì viene attribuito all'ultimo comma un nuovo oggetto di disciplina. Parlare solamente di portata innovativa della riforma, significherebbe, in sostanza, ignorare l'esistenza del nuovo testo normativo⁹⁵.

Tenuto conto dell'impossibilità di considerare l'art. 5 del d.l. 193/2016 mera norma interpretativa, bisognerà avvalersi delle regole sulla corretta applicazione delle leggi tributarie nel tempo.

Partendo dall'art. 11 delle preleggi sappiamo che *“la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo”*. Questo articolo non può, tuttavia, trovare applicazione nel caso di specie, in quanto è una regola applicabile solo alle norme di rango inferiore e mai a norme superiori o del suo stesso rango, che siano previste di efficacia retroattiva.

L'unico utilizzo che si può avere dell'articolo sopra citato è quello di strumento ausiliario di interpretazione, nei casi di dubbia retroattività della disciplina.

La mancata efficacia retroattiva delle norme tributarie viene dettata anche dall'art. 3 della l. n. 212/2000. Lo statuto del contribuente non detta, tuttavia, principi dai quali si possano ricavare parametri di costituzionalità, e proprio per questo non può essere considerata abrogatrice di eventuali norme che si pongano in suo contrasto.

⁹⁵ In questo senso si esprime Core E., in *“Alcune dichiarazioni sui profili di diritto intertemporale delle recenti modifiche alla dichiarazione integrativa”*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6 del 2017, pag 2370 ss.

Manca, pertanto, un esplicito diniego alla possibilità della legge tributaria di retroagire nel tempo, circostanza che verrà valutata di volta in volta dal legislatore tributario in procinto di emanare una nuova disposizione⁹⁶. La valutazione discrezionale operata dal legislatore nell'ammettere o meno efficacia retroattiva alla norma si concretizza in un bilanciamento dei valori inclusi nell'operazione e se tra tali valore sorgerebbe o meno un conflitto tra assetti intangibili.

Orbene, nonostante manchi un espresso diniego legislativo alla retroattività della legge tributaria, l'ammissione o meno di una tale efficacia deve essere raccordata con taluni limiti costituzionali:

- una prima barriera è, senz'altro, quella posta dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. Secondo questo principio il contribuente risponde delle sue obbligazioni soltanto in riferimento alla ricchezza posseduta nel preciso periodo preso in considerazione. La ricchezza che viene presa come presupposto dell'assoggettamento del contribuente ad imposta deve essere una ricchezza attuale e quindi non meramente eventuale o pregressa.

L'idoneità alla contribuzione presuppone alla base una reale forza economica del singolo;

- il secondo ostacolo, di rango ancora una volta costituzionale, è quello della certezza del diritto, che si rinviene nell'art. 23 Cost. che disciplina il principio della riserva di legge; la certezza del diritto attiene in questa accezione alla conformazione del sistema normativo. Il contribuente assume delle decisioni e dei rischi anche in conformità per l'appunto al sistema legislativo esistente al momento in cui pone in essere determinate scelte, non può per questo trovarsi in una posizione di incertezza non sapendo negli anni futuri se dette scelte verranno agevolate o pregiudicate dall'introduzione nell'ordinamento di nuove norme;

⁹⁶ L'unico caso in cui vi è un diniego alla retroattività della norma è quello previsto per la legge penale, ed è un principio di rango costituzionale, previsto espressamente dall'art. 25 della Costituzione, che detta "Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso".

- un terzo ostacolo è quello previsto dall'art. 97 della Costituzione, che detta i principi cardine dell'attività amministrativa (principio di legalità, di buon andamento ed imparzialità). Ci concentriamo, al momento, sul principio dell'imparzialità dell'attività pubblica soprattutto con riferimento alle azioni di accertamento. In questi casi infatti, il contribuente dovrà essere reso partecipe dell'attività non solo attraverso la trasmissione di atti, ma anche attraverso la trasparenza circa i criteri da seguire. Queste garanzie costituzionali verrebbero ad essere pregiudicate, qualora le disposizioni applicate al procedimento operino con efficacia retroattiva e, conseguentemente, a fattispecie pregresse venga applicata una normativa fiscale diversa da quella esistente al tempo in cui è stata realizzata⁹⁷.
- si aggiungono, infine, ulteriori limiti individuati nei principi generali di razionalità, secondo cui la tassazione deve essere coerente con la capacità contributiva del singolo; il principio di eguaglianza che vuole che conseguenze eguali siano collegate a fattispecie tra di loro analoghe, ed effetti diversi a fattispecie diverse; ed il principio di ragionevolezza che deve permeare la scelta legislativa della retroattività della norma tributaria.

Da questi limiti si deduce che, fatta salva una causa particolare che operi da dirimente, il legislatore tributario dovrà applicare la regola della irretroattività della legge, soprattutto al fine di assicurare una certezza nei rapporti tra Amministrazione e Fisco. Un ulteriore tassello che si aggiunge al fine di determinare il momento di decorrenza della riforma, è quello relativo alla distinzione tra norma di natura sostanziale o norma di natura procedimentale. Riconoscere una natura rispetto che un'altra vuol dire attribuire conseguenze diverse, soprattutto con riferimento all'efficacia retroattiva.

Sono considerate norme sostanziali quelle norme dedicate alla disciplina del presupposto impositivo: *an debeatur* ed il *quantum debeatur*. Sono norme che costituiscono il punto di riferimento per l'applicazione del tributo.

Dall'altro lato vi sono poi le norme procedimentali, che sono volte alla definizione di una serie di regole da applicare nell'adempimento degli obblighi strumentali, sia con riferimento al soggetto passivo d'imposta, sia con riferimento all'ente impositore. Tali

⁹⁷Core E., op. cit., pag 2394.

norme corrispondono prettamente ad interessi procedurali, come il buon andamento, l'economicità del procedimento, l'efficienza e la parità di trattamento.

Ciò detto, a questo tipo di norme non si applica il principio della irretroattività, bensì quello del *tempus regit actum*, secondo cui la nuova disposizione è immediatamente applicabile, ma non solo ai procedimenti da iniziarsi ma anche a quelli già in corso. Con la conseguenza che nel momento in cui la norma espliciti i suoi effetti in procedimenti che abbiano ad oggetto fattispecie realizzate in periodi precedenti alla sua emanazione, rispetto ad essi gli si riconoscerà efficacia retroattiva.

Seguendo questo principio si applicherà il regime normativo in vigore nel momento in cui l'atto stesso deve essere compiuto.

Si parla di una retroattività impropria in quanto la norma dispone per il futuro, per ciò che concerne gli effetti, ma in riferimento a fattispecie pregresse.

Ammettendo la natura procedimentale della disciplina oggetto di esame si riconosce al contribuente la facoltà di poter avvalersi del più ampio termine previsto per l'accertamento, anche nei casi in cui la dichiarazione riguardi periodi d'imposta pregressi all'entrata in vigore della norma. L'unico limite che viene ad estrinsecarsi in questo caso è che non siano già spirati i termini accertativi.

Una conferma in merito alla natura procedimentale delle nuove disposizioni è stata data anche in occasione di una *question time* in Commissione finanze della Camera dei Deputati, in data 2 agosto 2017. Durante l'incontro si è sottolineata ancora una volta l'irretroattività della norma, disponendo che le nuove disposizioni non trovano applicazione con riferimento ai giudizi pendenti. L'efficacia della norma si produrrà a partire dalla sua entrata in vigore e quindi dal 24 ottobre 2016. Seguendo questo ordine di idee è ammessa l'applicazione della nuova normativa a tutte le dichiarazioni integrative presentate dopo la data sopra indicata, anche qualora si riferiscano a periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore della legge, purché non siano spirati i termini per l'accertamento.

L'unico limite incontrato dalla natura procedimentale delle nuove norme consisterebbe nel divieto di utilizzo nei giudizi pendenti aventi ad oggetto atti impositivi derivanti da contestazioni sui termini di presentazione della norma. Il contribuente, oggi, non potrebbe avvalersi della novella disciplina al fine di far valere una dichiarazione presentata oltre l'anno.

Con riferimento dunque, ai termini di decorrenza della nuova disciplina si può stabilire che si il legislatore ha voluto porre fine alla disparità di trattamento tra contribuente e fisco, ma la decorrenza temporale della nuova riforma, non è di facile delimitazione. Secondo parte consistente della dottrina, al fine di chiarire anni di incertezze che si sono susseguite negli anni, il legislatore doveva intervenire non già con una norma innovativa, quanto di interpretazione autentica; questo perché un ricorso ad una norma di tale ultima natura avrebbe comportato un chiarimento anche con riferimento alla dichiarazione integrativa utilizzata fino al momento dell'entrata in vigore dell'art. 5 d.l. 193/2016.

3.2 Rapporti tra rettifica a favore ed interpello

Di pari passo agli interventi normativi riguardanti l'istituto della dichiarazione integrativa se ne sono sviluppati altrettanti anche con riferimento alla disciplina dell'interpello, che impongono un necessario coordinamento in quei casi di obiettiva incertezza del diritto.

Ancor prima di addentrarci nel coordinamento tra i due istituti, è bene rendere un inquadramento alla procedura dell'interpello⁹⁸, disciplinata ex art. 11 della L. 212/2000⁹⁹, il quale consente al contribuente “di interpellare l'Amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, in presenza di condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni” (comma 1, lett. a).

Non è raro che il contribuente si avvalga di una dichiarazione integrativa volta a modificare una scelta prudenziale assunta nella dichiarazione originaria; scelta presa

⁹⁸ L'art. 11 della l. n. 212/2000 tipizza due macro-categorie di intervento:

- l'interpello conoscitivo, con il quale si porta a conoscenza dell'Amministrazione una fattispecie “personale e concreta”, al fine di avere un riscontro in merito agli aspetti tributari oggetto della *quaestio*;
- l'interpello “disapplicativo”, attraverso il quale il contribuente chiede all'Amministrazione di autorizzare, nel caso di specie, la disapplicazione di una norma antielusiva.

⁹⁹ Disciplina riformulata dal d.lgs. n. 156/2015 agli artt. da 1 a 8.

dal singolo proprio in virtù dell'obiettiva incertezza normativa, ad esempio in merito alla possibilità di dedurre o meno un costo. Scelta prudentiale che il contribuente avrebbe potuto evitare attraverso la presentazione di un'istanza di interpello all'Amministrazione, ma che di certo avrebbe richiesto tempi diversi.

Ci si chiede, pertanto, in che modo i due istituti possano cooperare, in vista del mantenimento di un ordinamento tributario che sia sempre più orientato alla *tax compliance*¹⁰⁰ dei soggetti passivi.

Se operiamo un passo indietro rispetto alla riforma che ha ad oggetto la dichiarazione integrativa a favore del contribuente, ci accorgiamo che l'unico mezzo in mano al soggetto che si trovava in una posizione di incertezza rispetto ad una fattispecie di dubbia interpretazione, era quello di adottare una scelta prudentiale nella dichiarazione originaria, promuovendo in seguito un'istanza di rimborso nei confronti dell'Amministrazione, al fine di ottenere un'interpretazione della norma che fosse chiarificatrice dell'incertezza prospettata.

Ampliati i termini per la presentazione della rettifica in diminuzione, è chiaro che il contribuente potrebbe avvalersi della dichiarazione integrativa al fine di apportare modifiche alla condotta assunta in forma prudentiale nella dichiarazione principale.

In buona sostanza, qualora il contribuente, al fine di deviare l'incertezza applicativa di una norma, abbia nella dichiarazione originaria denunciato un maggior reddito, vi potrà porre rimedio attraverso la presentazione di un'integrativa nei termini lunghi per l'accertamento.

Avendo prospettato una tale soluzione per i casi in cui il contribuente abbia versato una maggiore imposta a seguito di un suo comportamento prudente in dichiarazione, ci si chiede come ci si possa coordinare con l'istituto dell'interpello, che risulta essere, a questo punto, meramente eventuale.

L'interpello è stato disciplinato dal legislatore come strumento attraverso il quale porre fine ad un'incertezza interpretativa con riguardo ad una determinata fattispecie (interpello conoscitivo), in attuazione della volontà di garantire il corretto dialogo tra le due parti del rapporto tributario, ma allo stato attuale risulta difficile trovare per l'istituto un momento di utilizzo ben preciso.

¹⁰⁰ Si fa riferimento alla *tax compliance*, intendendosi per tale l'adempimento spontaneo di obblighi di natura tributaria, da parte del soggetto passivo.

Ad accentuare le difficoltà dell'utilizzo dell'interpello, si aggiunge la sua caratteristica della preventività¹⁰¹, secondo la quale il contribuente deve avanzare una tale richiesta di chiarimenti all'Amministrazione, prima della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione originaria.

Prima della riforma della disciplina dell'interpello, in assenza di una specifica disposizione circa la preventività dell'istituto, l'Amministrazione ne aveva dato una rilettura del suo ambito applicativo alquanto ristretta. In particolare, la circolare n. 32/E del 14 giugno 2010, arrivava a concludere che nella presentazione di un'istanza di interpello tardiva, e quindi oltre i termini per la presentazione della dichiarazione, si dichiarava *“l'inammissibilità dell'interpello”*, con conseguente possibilità per l'Amministrazione di *“non fornire risposta nel merito, nemmeno a titolo di consulenza giuridica”*.

A seguito di queste interpretazioni restrittive del requisito della preventività il legislatore ha sentito il bisogno di delineare l'ambito applicativo di questo requisito in una norma di rango primario. Combinando il contenuto dell'art. 2, comma 2, e dell'art. 5, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 156/2015, si statuisce che: l'istanza di interpello deve essere presentata - a pena di inammissibilità – prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione.

L'Amministrazione finanziaria, nella sua circolare n. 9/E del 1 aprile 2016, ha interpretato la novella disciplina, concludendo che ai fini dell'esercizio dell'interpello per le imposte sui redditi e per l'Iva, non assumono rilievo i termini entro i quali il contribuente può modificare un suo errore o una sua omissione, in quanto con la presentazione della dichiarazione originaria il contribuente dà *“definitiva attuazione al proprio comportamento”*.

Una così restrittiva interpretazione della norma, distoglie l'istituto da quello che è considerato il suo obiettivo principale, quale la tutela del contribuente.

Si ritiene, qualora vi sia un notevole interesse giuridico, che la preventività dell'interpello non possa ostacolare lo scopo che si prefigge l'istituto stesso.

¹⁰¹ Prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 156/2015, il requisito della preventività dell'interpello non trovava una sua ragion d'essere nello Statuto del contribuente (norma disciplinante l'istituto in questione), ma era meramente regolato da norme di secondo grado (art. 1, comma 2, del D.M. n. 209/2001).

L'unico modo per superare un tale ostacolo, sarebbe quello di intendere che la norma circoscrive la preventività dell'interpello, ai più ampi termini per la rettifica della dichiarazione originaria, nell'ambito della nuova disciplina delle dichiarazioni integrative, in cui la rettifica in diminuzione è assorbente al recupero del tributo attraverso gli istituti della compensazione e del rimborso¹⁰².

Ammettere l'esercizio del diritto di interpello nei più ampi termini sopra indicati, significherebbe anche far fronte alla volontà del legislatore che vuole favorire un rapporto di dialogo tra contribuente e legislatore, diminuendo, in tal modo, l'utilizzo del contenzioso tributario.

Al fine del buon coordinamento tra l'istituto dell'interpello e quello della rettifica della dichiarazione, sarebbe necessaria un'interpretazione estensiva del dettato della norma, come sopra evidenziato. La possibilità di interrogare l'Amministrazione con riguardo ad un'incertezza normativa non sembra andare contro la *ratio* ispiratrice dell'istituto, ma tutt'altro. Soprattutto nell'ipotesi in cui il contribuente, nell'applicazione di un comportamento "prudente" abbia versato una maggiore imposta, non sarebbe pregiudizievole nei confronti degli interessi dell'erario la proposizione di un quesito circa l'interpretazione di una norma. Il soggetto passivo che ha interrogato l'Amministrazione e dalla risposta di quest'ultima ne sia disceso un maggior credito, potrà chiedere la compensazione o il rimborso, utilizzando a riprova del suo credito le indicazioni fornite proprio dall'ente impositore.

¹⁰²Si veda in tal senso Renda A.- Dal Corso G., "Il rapporto tra dichiarazione integrativa e "preventività" dell'interpello in caso di incertezza normativa", in *Il fisco* n. 37 del 2018, pag 1-3521.

3.3 Nuovi rapporti tra rettifica ed istanza di rimborso

Con le modifiche sulla dichiarazione integrativa si ripropone la questione riguardante l'autonomia dell'istanza di rimborso rispetto alla rettifica in diminuzione.

Avevamo avuto modo di osservare in precedenza, che come soluzione di coordinamento tra i due istituti, era stata avanzata dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 13378/2016, quella di prevedere un esercizio concorrente della rettifica e dell'istanza. Semplificando, l'esercizio del diritto di cui all' art. 38 del d.p.r. n. 602/1973, era previsto come strumento attraverso il quale superare i ristretti limiti temporali previsti per la presentazione della dichiarazione in diminuzione. Il contribuente che non aveva potuto usufruire del regime della rettifica in *bonam partem* utilizzava l'istanza di rimborso, sfruttando in questo modo il maggiore termine quadriennale previsto dalla norma. L'istanza di rimborso era quindi considerata autonoma rispetto alla procedura di rettifica, questo grazie alla sua natura di atto volontario, che non implica la rimozione degli elementi indicati nella dichiarazione originaria, ma solo la rimozione degli effetti dell'atto stesso. Con la richiesta di rimborso il contribuente non vuole fornire una nuova versione dei fatti, cosa che invece accade con la rettifica, ma si limita a chiedere il rimborso di quanto precedentemente versato in eccesso.

La nuova formulazione del comma 8, art. 2 del d.p.r. 322/1998, imponendo un termine più ampio per la rettifica in *melius*, ha eliminato la necessità di ricercare ulteriori margini di integrazione "indiretta"¹⁰³. Di conseguenza, ha fatto venir meno la concorrenza tra integrazione della dichiarazione e l'istanza di rimborso, tanto da far prevalere l'utilizzo della rettifica, con conseguente assorbimento dell'istanza di rimborso. La preferenza della procedura dell'art. 2, comma 8, si rinviene nella volontà del legislatore di rendere il sistema tributario più efficiente, così da eliminare l'instaurazione di procedimenti volti ad accertare il diritto al rimborso del contribuente, che risulterebbero, senza dubbio, più complessi rispetto alla semplice presentazione di una dichiarazione integrativa.

¹⁰³ In questo senso Dorigo S., "I chiarimenti di Assonime sulla nuova disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente", in Corr. Trib. n. 18 del 2017, pag. 1410.

Secondo parte della dottrina l'utilizzo dell'istanza di rimborso rimane residuale alla sola ipotesi in cui il contribuente voglia evitare le sanzioni che l'eventuale dichiarazione integrativa comporterebbe nel caso di una sua contestazione. È di facile confutazione anche questo aspetto, poiché con la riforma apportata dal d.lgs. n. 158/2015 all'art. 1 del d.lgs. n. 471/1997, l'ipotesi di sanzione con particolare riferimento alle imposte dirette si è limitata al solo caso in cui il credito venga utilizzato in compensazione. Non è più sanzionabile, perciò, la mera esposizione del credito in dichiarazione, ma servirà per sottoporre il contribuente ai profili sanzionatori, che questi abbia effettivamente utilizzato il credito indicato.

L'unica occasione nella quale si potrebbe configurare un utilizzo dell'istanza di rimborso che comporti maggiori vantaggi rispetto alla dichiarazione integrativa, è quella in cui il contribuente voglia utilizzare in compensazione il credito emergente dalla dichiarazione integrativa a favore. Questo perché qualora il soggetto voglia utilizzare in compensazione detto credito attraverso la presentazione di una rettifica, piuttosto che attraverso l'istanza di rimborso, dovrà attendere l'esplicazione dei controlli dell'amministrazione nei cinque anni successivi, per escludere in via definitiva l'assoggettamento a sanzioni per infedele dichiarazione. Infatti, solo spirati i termini di cinque anni, previsti per le attività accertative, il credito del contribuente sarà coperto da consolidamento, qualora gli uffici amministrativi non abbiano rilevato difformità tra il credito vantato e la reale situazione fiscale del contribuente. Tuttavia, per tutta la durata di quei cinque anni il soggetto passivo non potrà avere la certezza sulla sua posizione creditizia.

Solo in quest'ottica avrebbe senso mantenere un'alternatività tra l'istituto dell'istanza di rimborso e quello della dichiarazione integrativa¹⁰⁴, alla luce del fatto che la procedura ex art. 38 d.p.r. n. 6027/1973 non prevede sanzione per il contribuente che ha avanzato una pretesa creditoria che sia stata successivamente negata dall'Amministrazione. Per di più nei casi in cui il contribuente opti per l'istanza di rimborso, e vi sia la formazione del silenzio-rifiuto di fronte alla sua richiesta di

¹⁰⁴ È bene ricordare, in aggiunta, il limite applicativo dell'istituto del rimborso, il quale potrà essere utilizzato soltanto quando il contribuente abbia liquidato una maggiore imposta non dovuta, e non anche nei casi di indicazione in dichiarazione di un maggior credito o un minore imponibile o ancora una maggiore perdita, campi riservati alla sola applicazione della dichiarazione integrativa.

restituzione del credito, potrà adire il giudice senza attendere la decorrenza dei termini disposti per l'esercizio, da parte dell'ente impositore, dei suoi poteri di liquidazione, controllo formale ed accertamento.

In conclusione, benché permangano rare ipotesi nelle quali i due istituti risultano essere ancora concorrenti l'uno con l'altro, si rinviene il quasi totale assorbimento della procedura della richiesta di rimborso da parte della rettifica in *bonam partem*.

3.4 Regimi opzionali e *remissio in bonis*

Come abbiamo visto, il lavoro più importante da fare a seguito dell'introduzione della novella di cui al d.p.r. 193/2016 è quello di coordinare le nuove vesti della dichiarazione integrativa a favore con gli altri istituti che interagiscono con essa nel corso del rapporto tributario tra contribuente e Fisco.

In questo paragrafo, quello che ci interessa di capire è come la nuova disciplina si raccorda con i dubbi riguardo l'emendabilità della dichiarazione avente ad oggetto manifestazione negoziali del contribuente, per tali intendendosi le scelte fatte dal soggetto circa la possibilità di usufruire di un determinato regime fiscale, piuttosto che un altro. In altre parole, ci si chiede se i regimi opzionali risultano essere ancora esclusi dalla possibilità di emenda in dichiarazione, ovvero qualcosa sia cambiato anche in questo ambito. Nel fare ciò non si può non prendere in considerazione il regolamento disciplinante il regime delle opzioni, di cui al d.p.r. 10 novembre 1997, n. 442 e soprattutto, l'istituto della *remissio in bonis* di cui agli art. 1-3 bis del d.l. 2 marzo 2012, n. 16.

Secondo il regolamento ora citato una determinata scelta opzionale del contribuente sarà considerata valida, non se siano rispettate le formalità richieste per l'indicazione in dichiarazione, quanto piuttosto valutando il comportamento del contribuente, il

quale dovrà aver dimostrato attraverso un comportamento concludente¹⁰⁵ l'intenzione di voler utilizzare di un preciso regime di determinazione dell'imposta o regime contabile.

Ove il contribuente voglia dimostrare l'erroneità della manifestazione di volontà espressa nella dichiarazione originaria, quando detto errore sia palese e riconoscibile, lo potrà fare avvalendosi del suo comportamento concludente tenuto fino a quel momento, il quale dimostri che in realtà il soggetto intendeva avvalersi di un regime diverso da quello indicato nella dichiarazione. Ammettendo questo tipo di prova si evince che la manifestazione della volontà del contribuente può essere desunta dalla sua condotta concreta, conclusasi con riferimento ad adempimenti di obblighi strumentali o contabili¹⁰⁶.

Ciò detto, l'inserimento del regime opzionale in dichiarazione ha come unico scopo quello di informare l'ente impositore di scelte in realtà già operate in modo informale¹⁰⁷. Seguendo questa tesi il contribuente non perderebbe il diritto ad usufruire del regime opzionale adottato nella pratica, solo per il fatto di aver errato nella sua indicazione in dichiarazione.

Lo stesso trattamento non verrà riservato, però, a quei soggetti che non abbiano manifestato, sin da subito, per fatti concludenti, la medesima volontà di essere

¹⁰⁵ *Facta concludentia*: è concludente ogni comportamento che, pur non costituendo mezzo di linguaggio, secondo la valutazione delle circostanze cui si accompagna, presuppone o lascia presupporre, l'esistenza di un implicito intento negoziale. (www.brocardi.it)

¹⁰⁶ Si esprime in questo senso Renda A., nella nota a sentenza "Emendabilità della dichiarazione, opzioni e agevolazioni tributarie: il legislatore supera l'orientamento restrittivo della Cassazione?", in Dir. Prat. Trib., n. 1 del 2018, pag. 183.

¹⁰⁷ A favore di questa tesi si rinvencono pronunce giurisprudenziali come quella della Corte di Cassazione n. 26550 del 2016, e posizioni dottrinali come quella di Basilavecchia M., "Atto integrativo e di rettifica", in Studio del Notariato, n. 230 del 2007, il quale sottolinea la prevalenza dell'aspetto sostanziale rispetto a quello formale della contestualità della dichiarazione all'atto notarile. In via interpretativa si potrebbe traslare una simile tesi anche nella materia oggetto di dibattito in questo elaborato, riconoscendo maggiore rilevanza ai *facta concludentia* del contribuente, piuttosto che alle indicazioni presenti in dichiarazione.

sottoposti ad un regime fiscale agevolativo. La scelta del contribuente dovrà essere rilevabile dal suo contegno concreto fin da subito e non avrà rilevanza quella adottata tardivamente.

Vi è da precisare che, molte volte, il contribuente non potrà avvalersi del comportamento per fatti concludenti, al fine di dimostrare la sua volontà di utilizzo di un regime fiscale, in quanto a seconda del regime scelto, le specifiche disposizioni di legge prevedono che la scelta venga adoperata entro determinati limiti temporali e con l'adempimento di specifici obblighi formali.

Il regolamento di cui al d.p.r. 10 novembre 1997, n. 442, non risolve in maniera esaustiva la problematica concernente la possibilità o meno del contribuente di poter rimediare ad errori sulle manifestazioni di volontà presenti in dichiarazione.

Per questa ragione si inserisce l'istituto della *remissio in bonis* di cui all'art. 2, comma 1 del d.l. n. 16 del 2012. La procedura in questione viene prevista dal legislatore per salvaguardare la posizione del soggetto che per mere dimenticanze o per errori afferenti ad adempimenti formali, rischi di non poter usufruire di benefici fiscali o regimi opzionali.

Per capire come la dottrina e la prassi hanno cercato di coordinare l'istituto della *remissio in bonis* con quello della riformata dichiarazione integrativa bisogna partire dalla funzione della prima, la quale prevede la possibilità per il contribuente “*che abbia involontariamente errato nell'indicazione di elementi indispensabili per fruire di un regime opzionale di favore, di porvi rimedio entro il termine di presentazione della prima dichiarazione scadente successivamente al termine per l'opzione stessa*”¹⁰⁸.

Il contribuente dovrà provvedere a questo adempimento, tuttavia, prima che siano iniziate da parte dell'Amministrazione attività di accesso, ispezione o verifica o ancora ogni altra attività amministrativa, della quale il contribuente ne sia venuto a conoscenza. La regolarizzazione della situazione, sarà quindi soggetta ad un doppio limite temporale: non solo dovrà avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, ma anche prima che si siano avviate attività di accertamento da parte del contribuente.

¹⁰⁸ Art. 2, commi da 1 a 3-bis, del d.l. n. 16/2012, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 44/2012.

La circolare Assonime n. 3 del 2017 cerca, di fornire una risposta certa con riguardo alle conseguenze che ha subito un istituto di questa portata con l'introduzione delle modifiche di cui al d.l. n. 193/2016, questo anche e soprattutto perché il legislatore non è intervenuto nel decreto suddetto in merito all'istituto della *remissio in bonis*. Nonostante l'assenza sul piano normativo di una tale previsione, la soluzione che appare maggiormente condivisibile, è quella secondo cui le modifiche apportate ai termini per la presentazione della dichiarazione, di qualsiasi segno si tratti, riguardano ed avvolgono in realtà tutte le fattispecie di rettifica degli elementi presenti in dichiarazione. Ci si potrebbe spingere in questo senso fino a riconoscere una tacita abrogazione del d.l. n. 16/2012, non potendo negare al contribuente di correggere indicazioni formali, dalle quali scaturisce l'adesione ad un regime opzionale, nel più ampio termine previsto per l'accertamento.

La soluzione data da Assonime, ipotizza, per l'appunto, come tecnica quella di discriminare i contribuenti in relazione al tipo di comportamento sostenuto sin dall'inizio, o meglio: si distinguono coloro che hanno sin da subito manifestato un comportamento concludente, mostrando la volontà di voler fruire di un determinato regime opzionale; da coloro i quali decidono di avvalersene soltanto in un momento seguente, scegliendo così di sfruttare il più ampio termine di rettifica di cinque anni. In questo modo si permetterebbe solo ai primi l'utilizzo del termine lungo, così da riconoscere una sorta di regime premiale nei confronti dei soggetti che fin da subito hanno manifestato la loro volontà di usufruire di un determinato regime opzionale, e permettere agli altri di optare per un determinato regime fiscale solo in un tempo più breve. Senz'altro un'interpretazione di questo calibro, riporterebbe la disciplina ad una situazione di equità, ma nonostante ciò, significherebbe forzare in maniera non ammissibile il dettato della norma. Proprio per questo, allo stato attuale l'unico strumento attraverso il quale garantire un coordinamento valido tra le due discipline, è richiedere un intervento legislativo sul punto.

3.5 Regimi sanzionatori

La riforma oggetto di esame in questo capitolo, nonostante le sostanziali modifiche apportate, ha comunque fatta salva l'applicazione delle sanzioni e l'applicazione del d.lgs. n. 472/1997, sia con riferimento ai commi 8 ed 8-bis, che rispetto al comma 6-bis (che disciplina la dichiarazione integrativa concernente l'imposta sul valore aggiunto).

È bene, a tal proposito, ricordare una delle differenze sostanziali tra l'istanza di rimborso e la rettifica della dichiarazione: la prima, invero, non prevede sanzioni nei confronti del contribuente che ha presentato una posizione creditoria attraverso l'utilizzo dell'istanza; a *contrariis*, il contribuente che ha utilizzato un credito in compensazione nella dichiarazione integrativa in diminuzione potrà essere assoggettato a sanzione, in quanto la rettifica sostituisce quanto indicato nella dichiarazione originaria.

La sanzione a seguito della presentazione di una dichiarazione integrativa, potrebbe essere applicata nel caso in cui, a posteriori, si verifichi un'infedeltà dichiarativa del contribuente. Ci si riferisce, tuttavia, ad una sanzione di tipo amministrativo; il d.lgs. n. 74/2000 all'art. 4¹⁰⁹, che disciplina le sanzioni penali tributarie, tiene conto solo della dichiarazione originaria, e non anche di quella integrativa.

Per quanto concerne il profilo amministrativo, il riferimento ad una circolare in particolare, la n. 42/E del 12 ottobre 2016, ci aiuta ad inquadrare quali sono le modalità di regolarizzazione.

Per prima cosa, l'Amministrazione definisce cosa deve intendersi per errori dichiarativi: quella determinata tipologia di errori *“consistenti sia nelle irregolarità nel contenuto delle dichiarazioni sia nella tardività dell'invio del documento, anche*

¹⁰⁹ L'art.4, al primo comma prevede che: *“è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti [...]”*. Si tratta di un reato di natura istantanea e proprio per questo risulta consumato con la sola presentazione della dichiarazione annuale.

oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione”.

Una volta definito cosa si deve intendere per errori dichiarativi, al fine di facilitare l’individuazione delle sanzioni da regolarizzare, risulta rilevante tenere in considerazione se le modifiche degli errori dichiarativi sono apportate entro oppure oltre novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione.

Per la dichiarazione integrativa presentata entro i novanta giorni, data la minore gravità e l’assenza di una sanzione espressa, è prevista l’applicazione dell’articolo 8 del d.lgs. 471 del 1997 in merito alle violazioni formali. La sanzione sarà quindi applicata in misura fissa di euro 250 in relazione al *“contenuto ed alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un’ipotesi di infedele dichiarazione”.*

Nel caso di rettifica presentata oltre i novanta giorni dal termine ordinario per la presentazione della dichiarazione originaria, bisognerà distinguere se si tratta della correzione di errori non rilevabili in sede di controlli automatizzati, o errori od omissioni di natura formale rilevabili in sede di controlli automatizzati:

- nel primo caso si applicherà la sanzione per infedeltà dichiarativa dell’art. 1, comma 2¹¹⁰ del d.lgs. 471/1997. L’Amministrazione sempre nella circolare 42/E del 2016 prevede che *“il contribuente che intenda regolarizzare la propria posizione con il Fisco è tenuto a presentare una dichiarazione integrativa e a versare, oltre al tributo dovuto e agli interessi, la corrispondente sanzione proporzionale - assorbente delle altre violazioni relative all’infedeltà dichiarativa disvelata, ovvero quella prevista per l’omesso versamento - avvalendosi, eventualmente, del ravvedimento operoso e applicando le riduzioni previste dall’articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento”;*

¹¹⁰ L’art 1, comma 2, recita: *“Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un’imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d’imposta ovvero indebite deduzioni dall’imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte”.*

- nel secondo caso, qualora si tratti di errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, si applicherà la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. 471/1997, in misura pari al 30 per cento dell'importo non versato, ovvero inferiore in ragione del ritardo¹¹¹.

Risulta rilevante aggiungere che con la riforma di cui al d.lgs. n. 158/2015 dell'art. 1, comma 2 del d.lgs. 471/1997 il legislatore ha previsto la sanzione per il maggior credito soltanto qualora questo venga utilizzato e bensì non nei casi della sua mera indicazione in dichiarazione. Infatti, nel caso in cui il maggior credito venga soltanto posto in dichiarazione senza essere portato in compensazione, l'errore verrà considerato come mera irregolarità dichiarativa, tale da non poter configurare un illecito amministrativo. Affinché possa parlarsi di illecito come statuisce la Corte di Cassazione con sentenza n. 2882/2017, vi dovrà essere un omesso versamento di imposte, tale da procurare un concreto danno all'ente impositore.

Qualora però il contribuente non si sia limitato alla sola indicazione di un maggior credito, ma lo abbia portato in compensazione, bisognerà distinguere se l'indebita compensazione è avvenuta per crediti non spettanti ovvero per crediti inesistenti, come ha distinto l'art. 10 *quater* del d.lgs. n. 74/2000¹¹².

Si parla di crediti non spettanti quando sono certi nella loro esistenza, ma indebitamente utilizzati in compensazione (come ad esempio un credito che non sia ancora utilizzabile in compensazione); riferendosi a questo tipo di crediti il legislatore ha previsto la reclusione che va da un minimo di sei mesi ad un massimo di due anni. Sono crediti inesistenti, quelli per l'indicazione dei quali il contribuente ha posto in essere una condotta fraudolenta ad elevata offensività, per questo è stata prevista una pena più severa che comporta la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Tenuto conto degli aspetti sopra analizzati, risulta evidente che il contribuente che si accinge a rettificare una dichiarazione dei redditi dovrà tenere conto, nel calcolo dei

¹¹¹ Sia che si tratti di dichiarazione presentata entro i novanti giorni, sia che si tratti di dichiarazione presentata oltre i novanti giorni dal termine per quella originaria, il contribuente potrà avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso ex art. 13 del d.lgs. 472/1997, così da vedersi riconosciuto una mitigazione delle sanzioni.

¹¹² La distinzione è stata operata solo con riferimento ad un'indebita compensazione di importo superiore a 50.000 euro per singolo periodo d'imposta.

benefici e degli svantaggi derivanti dall'integrazione di quanto dichiarato, della rilevanza delle sanzioni amministrative e penali eventualmente applicabili.

CONCLUSIONI

Giunti alla fine di questo elaborato, risulta innegabile lo sforzo fatto dal legislatore al fine di eliminare le disparità che da tempo caratterizzavano la disciplina della dichiarazione. La novella normativa elimina, o quanto meno vuole eliminare, le discrasie non considerate dal legislatore previgente nel delineare le possibilità di modifica di quanto dichiarato da parte del contribuente.

Il progresso in questo ambito è stato considerevole, in poco più di 20 anni il legislatore ha riconosciuto la facoltà di emenda degli elementi espressi in dichiarazione, prima in un senso (a favore dell'Amministrazione) e poi in un altro (a favore del contribuente), ed in seguito ha provveduto altresì ad assottigliare le differenze tra le due previsioni, fino a renderle poi ammissibili entro un eguale termine decadenziale.

L'intervento fondamentale in questa disciplina è stato, senza alcun dubbio, quello della giurisprudenza e della prassi, le quali ravvisavano problemi applicativi molto prima dei tentativi di riforma. Proprio grazie alle loro pronunce, a volte al limite della ragionevolezza, si è arrivati in ultima istanza ad un intervento normativo.

Quello che è mancato, di fatto, al legislatore che si accingeva a disciplinare la materia delle dichiarazioni integrative era una visione d'insieme in quanto, sovente, nel delineare una determinata fattispecie non veniva tenuta in debito conto l'esistenza di altri istituti giuridici in parte sovrapponibili. Basti pensare ai rilevanti dubbi, sorti a seguito dell'introduzione della dichiarazione integrativa in *melius*, incentrati sul coordinamento tra quest'ultima e l'istanza di rimborso. La dottrina e la giurisprudenza si trovarono di fronte a due istituti per certi aspetti e scopi simili, tanto da non sapere se vi era possibilità di cooperazione fra i due, ovvero se l'uno rendesse lettera morta l'altro.

Quando il legislatore interviene al fine di eliminare le discrasie tra la disciplina della rettifica a sfavore e quella della rettifica a favore, tenta ancora una volta di mantenere un bilanciamento di interessi: se da un lato, infatti, la rettifica in *bonam partem* viene ammessa nel più lungo termine previsto per l'accertamento, dall'altro lato è pur vero che sono postergati i termini per l'accertamento con riguardo agli elementi oggetto di emenda. E' evidente che il legislatore, nel cercare di andare in contro alle esigenze del

contribuente, non intende sacrificare eccessivamente le pretese della Pubblica Amministrazione.

La maggiore criticità, che probabilmente può essere mossa nei confronti della riforma ad oggi vigente, è la mancata natura di norma di interpretazione autentica.

L'intervento che prassi e giurisprudenza sollecitavano al legislatore era un intervento che ponesse fine, una volta per tutte, alle diverse e spesso contrastanti interpretazioni della normativa previgente. Invero così non è stato, in quanto la riforma del 2015 è di natura prettamente procedimentale e, pertanto, non può avere efficacia retroattiva nei confronti di dichiarazioni pregresse alla sua entrata in vigore. Nonostante, quindi, l'apprezzabilità di un tale intervento, in realtà lo stesso non appare risolutivo con riguardo a fattispecie passate, per le quali la disciplina previgente è permeata da una grande incertezza sul piano interpretativo ed applicativo delle norme. L'unico caso in cui, come abbiamo visto, la novella disciplina potrà essere invocata con riferimento a dichiarazioni integrative antecedenti ad essa, è l'ipotesi in cui si utilizzi come elemento confermativo dell'iniquità prodotta dalla normativa previgente, a fondamento, dunque, di una razionale lettura non rigida delle norme.

Ciò che in conclusione risulta carente, anche allo stato attuale, è un coordinamento tra la dichiarazione integrativa e gli altri istituti che interagiscono con essa, come ad esempio l'interpello, l'istanza di rimborso ovvero l'istituto della *remissio in bonis*.

Tale lacuna è motivata dal fatto che il legislatore ha ommesso di inserire nel dettato normativo della riforma una specificazione dei casi in cui il contribuente può avvalersi di un istituto piuttosto che di un altro.

Abbiamo visto come, infatti, non siano delineate delle linee di demarcazione nette circa l'applicabilità di un istituto in luogo di un altro. Le differenze che emergono a seguito della riforma tra le varie procedure risultano essere labili e, pertanto, pongono il contribuente in uno stato di incertezza con riguardo a quale sia l'istituto migliore di cui avvalersi.

Proprio per questo motivo si ritiene che la scelta del contribuente dovrà avvenire tenendo conto del quadro complessivo: in *primis* della situazione del contribuente (sia per quanto attiene al periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, sia per quanto riguarda le problematiche attinenti al periodo d'imposta in questione), ed *in secundis*

degli strumenti in suo possesso per porre rimedio ad omissioni od errori che abbiano pregiudicato una fedele rappresentazione della sua capacità contributiva.

Inoltre, si ritiene opportuno che il contribuente che abbia errato nell'indicazione di elementi all'interno della dichiarazione dei redditi originaria, si avvalga dell'ausilio di professionisti in materia al fine di addivenire ad una scelta ponderata e consapevole dell'istituto di cui avvalersi, soprattutto con riguardo alle eventuali conseguenze sanzionatorie che ne potrebbero derivare.

Per trarre le fila di questo mio articolato elaborato sull'evoluzione normativa della dichiarazione integrativa, ritengo si possa affermare che la riforma attuale, frutto di un lungo processo evolutivo anche in ambito giurisprudenziale e di prassi, meriti apprezzamento per il sostanziale riallineamento della posizione del Contribuente e del Fisco, finalmente posti su due piani non contrapposti e in un rapporto più equo ed equilibrato.

Rimane, tuttavia auspicabile, al fine di superare le residue criticità che generano incertezza giuridica in talune fattispecie, un nuovo intervento del legislatore volto ad armonizzare la materia ed a coordinare organicamente i diversi istituti giuridici presenti nella normativa tributaria, tenendo conto del fatto che la materia fiscale, per la sua rilevanza economica e per il forte impatto sociale sui cittadini, rappresenta uno degli ambiti primari in cui si devono esplicitare i principi costituzionali di equità sociale e buon andamento della Pubblica Amministrazione.

BIBLIOGRAFIA

ALBANESE S.-DONZI R., *La ritrattabilità della dichiarazione alla luce del D.P.R. n. 435/2001*, in "Il fisco", n. 9 del 2002, pag. 1-1314.

AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Vol. III, Padova, 1994.

ANTICO G.- GENOVESI M., *I termini per rettificare pro contribuente la dichiarazione fiscale: una questione ancora aperta*, in "Il fisco", n. 1 del 2016.

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Lezioni sul processo tributario, Torino, terza edizione, 2018.

BATISTONI FERRARA F. - GRIPPA SALVETTI M. A., *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 1993.

BAFILE C., *Sugli effetti della dichiarazione*, in *Rass. Trib.*, 1985.

BORGOGLIO A., *L'emendabilità delle dichiarazioni dei redditi*, in "Il fisco" n. 37, 2009.

CAPOLUPO S., *Rettifica della dichiarazione: verso una soluzione definitiva*, in "Il Fisco" n. 42 del 2002, pag. 1-6604.

CARINCI A., *La nuova dichiarazione integrativa di favore*, in "il fisco" n. 4 del 2017.

CEVASCO D., *Modificabilità della dichiarazione anche in sede penale*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6 del 2017, pag. 2668.

CIAMPOLILLO C., *La recuperabilità dei tributi versati erroneamente*, in *Rass. Trib.*, 2001.

CISSELLO A., ODETTO G., VALENTE G., *Eutekne* (a cura di), *Accertamento e Riscossione*, Milano, 2012.

CORE E., *Alcune considerazioni sui profili di diritto intertemporale delle recenti modifiche alla dichiarazione integrativa*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6 del 2017, pag 2370.

D'AMATI N., voce *Redditi (Dichiarazione dei)*, in *Nov. Dig. It.*, vol. XIV, Torino, 1968.

D'AMATI N., *Dichiarazione tributaria (profili generali)*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 1988.

D'AMATI N., *Struttura e funzione della dichiarazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2003.

DAL PRATO L., *Le dichiarazioni integrative a favore*, E-book in *Fisco e Tasse*, 2018.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, 2006.

DEOTTO D., *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative*, in *Il fisco*, 2014.

DONATELLI S., *Spunti critici sulla integrazione in diminuzione della dichiarazione dei redditi*, in *Il fisco*, n. 33, 2002.

DORIGO S., *I chiarimenti di Assonime sulla nuova disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente*, in *"Corriere Tributario"* n. 18 del 2017.

FALSITTA G., *Il ruolo della riscossione*, Padova, 1972.

SEP

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Padova, 2003.

FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, 1998.

SEP

FERRANTI G., *Dichiarazioni integrative a favore: più equilibrato il rapporto tra Fisco e contribuenti*, in *"Corriere Tributario"*, n. 5 del 2017.

FRANSONI G., *La rettifica della dichiarazione: dall'asistematicità giurisprudenziale al riordino legislativo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016.

GALLIO F., *Dichiarazione dei redditi emendabile a favore del contribuente in 4 anni*, in *"il fisco"*, n. 45 del 2014.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004.

SEP

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2011.

LIBURDI D., *Le nuove indicazioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di errori contabili e correzioni del risultato fiscale*, in *Il Fisco*, 2013.

LIBURDI D., *La dichiarazione integrativa pro contribuente: lo stato dell'arte dopo le ultime indicazioni dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 2014.

LOGOZZO M., *Le SS. UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2003.

MAGNANI C., voce *Dichiarazione tributaria*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1989.

SEP

MAGNANI C., *L'emendabilità della dichiarazione tributaria viziata da errore a danno del contribuente*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2003.

MARINO T. – ZAMMARELLI M., *I nuovi termini per l'accertamento in materia di imposte dirette e Iva*, in *Corr. Trib.*, n. 7 del 2016.

SEP

MASTROBERTI A., *Ancora incertezze di giurisprudenza sui termini della rettifica a favore della dichiarazione dei redditi*, in *Prat. Fisc. e Prof.*, 2012.

MASTROBERTI A., *Integrativa ad ampio spettro per l'errore contabile*, in *Il fisco*, 2013.

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018.

MONTANARI F., *Dichiarazioni integrative, rimborso dei tributi ed efficacia dei termini.*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2004.

MOSCHETTI F., *Emendabilità della dichiarazione tributaria tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. Trib.*, 2001.

NICITA G., *Come può il contribuente correggere a suo favore la dichiarazione unica già presentata*, in *"il fisco"*, n. 23 del 2000.

NICITA G., *Finalmente certezze sulla rettificabilità della dichiarazione dei redditi a favore del contribuente: nuovo art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998*, in *"Il fisco"*, n. 36 dell'8 ottobre 2001.

NUSSI M., *La dichiarazione tributaria. Natura e rettificabilità*, Trieste, 1999.

NUZZO E., *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1986.

RENDA A., -note a sentenza- *Emendabilità della dichiarazione, opzioni e agevolazioni tributarie: il legislatore supera l'orientamento restrittivo della Cassazione?*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 1 del 2018, pag. 183.

RENDA A. – DAL CORSO G., *Il rapporto tra dichiarazione integrativa e “preventività” dell’interpello in caso di incertezza normativa*, in *“Il Fisco”*, n. 37 del 2018.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002.

SANTAMARIA F., *Autonomia privata e statuto del contribuente*, Milano, 2012.

SCIARRA T., *La dichiarazione integrativa «pro contribuente» e l’istanza di rimborso*, in *Corr. Trib.*, 2007.

STANCATI G. (a cura di), *La correzione delle dichiarazioni fiscali*, E-book il Sole 24 ore n.4, settembre 2017.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2: Parte speciale*, Torino, 2005.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto Tributario, Vol. 1: Parte generale*, Torino, 2006.

URICCHIO A. F. (a cura di), *L’accertamento tributario*, Torino, 2014.

VALCARENGHI G., *Dichiarazione integrativa a favore: una chiave di lettura alternativa*, in *“Corriere Tributario”*, n. 34 del 2016.

VEROI F., *Dichiarazione integrativa a favore oltre il termine di presentazione solo per errori formali*, in *“il fisco”*, n. 41 del 2014.

VIOTTO A., *Riflessioni in tema di integrabilità della dichiarazione e ravvedimento operoso. In particolare, con riferimento agli obblighi informativi recati dall'art. 110 del T.U.I.R.*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6 del 2006, pag. 1209

SITOGRAFIA

<https://books.google.it>

<http://documenti.camera.it>

<http://home.ilmfisco.it>

<http://ilquotidiano.ipsoa.it>

<http://pluris-cedam.utetgiuridica.it>

<http://www.agenziaentrate.gov.it>

<https://www.altalex.com>

<http://www.assonime.it>

<https://www.brocardi.it>

<https://www.commercialistatelematico.com>

<https://www.eutekne.info>

<https://www.ecnews.it>

<http://www.fiscoimpresa.com>

<https://www.fiscoetasse.com>

<http://www.fiscooggi.it>

<http://www.ilsole24ore.com>

<https://www.senato.it>

<http://www.treccani.it>

