

Dichiarazioni integrative

di [Nomos](#)

Publicato il 10 Marzo 2020

Un ulteriore estratto dalla prima "Linea guida" in tema di ambito di applicazione delle dichiarazioni integrative, tardive e rettificative, pubblicata dal Centro di Ricerca in Diritto Tributario **NOMOS**. Ci soffermiamo sull'aspetto sanzionatorio e strategico delle dichiarazioni integrative.

Dichiarazioni integrative: aspetti sostanziali

Tenendo in considerazione quanto riportato inizialmente circa la "natura" delle dichiarazioni integrative, si deve rilevare che al contribuente deve essere data la possibilità di prospettare successivamente all'Amministrazione elementi di fatto e/o di diritto ulteriori, in grado di inficiare l'esattezza, l'attendibilità e l'eshaustività della dichiarazione originaria.

In definitiva, egli deve potere allegare fatti nuovi, non indicati nella dichiarazione originaria, anche qualificati dal **CENTRO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO** dichiarati inizialmente.

E questi "fatti nuovi" possono risultare sia a *sfavore* che a *favore* del contribuente, non potendo chiaramente e in ogni caso la Pubblica Amministrazione trascurare le ulteriori manifestazioni di scienza del contribuente, dalle quali risulti che quanto dichiarato originariamente non corrisponde a realtà.

Si potrebbe peraltro affermare che ritrattare o emendare la dichiarazione vuol dire prospettare all'Amministrazione elementi pari a quelli che la stessa Amministrazione potrebbe raccogliere direttamente (esercitando i poteri istruttori).

In definitiva, ciò che si intende rappresentare è che le dichiarazioni integrative svolgono la stessa funzione delle dichiarazioni originarie, ossia quella di liquidare – correttamente – l'imposta dovuta dal contribuente, così come quella di mettere in condizione l'ufficio impositore di svolgere i suoi poteri di controllo e di accertamento[1] (tenendo conto, quindi, anche dei "fatti successivamente integrati").

Traslando il punto di osservazione su quanto statuito dalla giurisprudenza, occorre considerare quanto fatto proprio dalla Corte di Cassazione con la “epocale” pronuncia a Sezioni Unite n. 15063 del 25/10/2002, con la quale si ritiene *“in linea di principio emendabile o ritrattabile 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 contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico”*.

In linea di continuità con simile statuizione risulta poi la successiva pronuncia, sempre a Sezioni Unite, n. 13378 del 30/06/2018, in seguito presa in esame.

A livello normativo, anche recependo le indicazioni di tale giurisprudenza, risulta oggi vigente una specifica disciplina sulle dichiarazioni integrative, riscontrabile, per le *imposte sui redditi*[2] e per l’*Iva*, rispettivamente all’**art. 2, comma 8** e all’**art. 8, comma 6-bis, del DPR 322/1998**.

L’attuale testo di legge è frutto della modifica normativa apportata dall’art. 5, comma 1, lett. a) del DL 193 del 22/10/2016, con la quale si è passati dalla precedente (simile) dizione legislativa all’attuale che recita:

“Salva l’applicazione delle sanzioni e ferma restando l’applicazione dell’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dei redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d’imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l’indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d’imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all’articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall’articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”[3].

Allo stesso modo si modifica il successivo **comma 8-bis dell’art. 2**[4], norma che prevede l’utilizzabilità in compensazione, ex art. 17 del D.Lgs 241/1997, dell’eventuale *credito* emergente dalle dichiarazioni integrative a favore del contribuente – derivante dal minor debito o maggior credito rispetto all’iniziale

dichiarazione presentata da quest'ultimo.

Detta norma risulta sostanzialmente a favore dell'Amministrazione finanziaria, nella misura in cui stabilisce precisi limiti[5] alla possibilità per il contribuente di usufruire di tali importi a proprio vantaggio qualora il modello rettificativo dell'originaria dichiarazione sia presentato oltre il termine per la presentazione della dichiarazione previsto per il periodo d'imposta successivo[6].

In tal caso sarà infatti necessario attendere – almeno per quanto dispone il dettato normativo - il 1° gennaio dell'anno seguente a quello di presentazione delle dichiarazioni integrative affinché il contribuente possa compensare il credito risultante dall'integrativa.

Su questo specifico tema deve tuttavia riferirsi della “tecnicità” richiesta dall'Agenzia delle Entrate, come emerso anche nell'edizione di Telefisco 2020.

In particolare, anche in seguito alle novità di cui al decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2020[7], l'Agenzia delle Entrate ha riportato come il credito d'imposta contenuto nella dichiarazione integrativa presentata oltre il periodo d'imposta successivo a quello di riferimento debba sostanzialmente “rigenerarsi” – attraverso l'indicazione nella dichiarazione “ordinaria” relativa al periodo d'imposta in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa - nell'esercizio successivo in cui l'integrativa stessa è stata presentata[8].

Conseguenza diretta di simile statuizione è che, a causa di detta “rigenerazione” del credito, lo stesso dovrà ritenersi parimenti assoggettato ai nuovi limiti di utilizzo così come precedentemente riferiti.

Sostanzialmente quindi, ad oggi, è possibile emendare le dichiarazioni presentate, mediante la presentazione delle dichiarazioni integrative, entro il termine di decadenza dal potere di accertamento delle imposte, così come espressamente stabilito *ex lege*.

Si è visto come, a livello sostanziale, sia sufficiente presentare le dichiarazioni integrative per far sì che esse dispieghino i loro effetti (a favore o a sfavore del contribuente); si vedrà invece in seguito come, sul versante sanzionatorio, la dichiarazione integrativa sia connessa all'istituto del *ravvedimento operoso*.

Quest'ultimo rappresenta, di fatto, una *species* del più ampio *genus* delle dichiarazioni integrative, posto che è senz'altro possibile procedere con la presentazione delle dichiarazioni integrative pur senza usufruire dell'abbattimento delle sanzioni connesso al ravvedimento effettuabile dal contribuente.

Di particolare rilevanza è altresì la questione dello slittamento dei termini di decadenza dell'accertamento delle imposte, conseguenza della presentazione di una dichiarazione integrativa.

L'art. 1, comma 640, della Legge 190/2014, stabilisce ciò: i termini di decadenza del potere di accertamento in relazione alle imposte dirette[9] ed all'Iva[10] ricominciano a decorrere a partire dal momento di presentazione dell'integrativa.

Quanto detto circa la postergazione dei termini di accertamento risulta però valido *“limitatamente ai soli elementi[11] oggetto di integrazione”*, in risposta ad un'istanza di sistematicità della disciplina delle dichiarazioni integrative e di bilanciamento di diritti in capo alle parti del rapporto fiscale.

È infatti vero che i modelli rettificativi, così come portati all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria successivamente a quelli originariamente presentati, devono potere essere presi in esame per un periodo pari a quello previsto dalla legge a questo fine; ciononostante, per tutto quanto rimasto invariato a seguito dell'integrativa non si giustifica detto slittamento, non dandosi ragione – per gli elementi invariati – all'estensione temporale dei poteri accertativi.

Aspetti sanzionatori

In tema di dichiarazioni integrative l'apparato sanzionatorio, riguardo alle infedeltà dichiarative, è riscontrabile all'art. 1[12], comma 2, del D.Lgs 471/1997, che recita come *“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 ...”*.

Viene pertanto prescritta, anche in questo caso, una forbice di aliquote sanzionatorie, tra un minimo edittale (90%) ed un massimo (180%), applicabile in caso di infedeltà dichiarative (in assenza delle condotte fraudolente disciplinate dal successivo comma 3).

È da notarsi come, con riferimento all'ipotesi di errore (*in peius*) relativamente al credito spettante in capo al contribuente, sia stata introdotta[13] una disciplina particolarmente favorevole per quest'ultimo.

Viene infatti previsto che in tal caso la sanzione non si calcoli sulla differenza di credito da dichiarazione *tout court*, bensì solo sulla quota di esso che sia stata “**utilizzata**”.

In sostanza, sullo scarto tra il credito inizialmente dichiarato e quello successivamente rettificato, si deve verificare la quota-parte di cui il contribuente ha potuto trarre effettivo beneficio grazie all'effettivo utilizzo.

È pertanto riscontrabile una netta spaccatura, a livello concettuale – e non senza conseguenze sistematiche (*infra*) – rispetto al caso in cui dalla dichiarazione scaturisca un debito, ipotesi per la quale la pena edittale va applicata all'intero importo della maggiore imposta risultante dall'integrativa.

Di fatto, in base al tenore normativo, se il credito originariamente indicato dal dichiarante e poi rettificato non ha trovato effettiva compensazione a beneficio del contribuente, quest'ultimo non sarà sanzionabile.

Quanto rappresentato riverbera conseguenze anche in relazione al ravvedimento: infatti le riduzioni previste vanno applicate alla sanzione determinata considerando *solamente* il maggior credito utilizzato.

A questo punto sorge però un interrogativo, qualora la rettifica dichiarativa avvenga in periodi d'imposta successivi a quello di maturazione del credito. In questo caso vi sono infatti evidenti ripercussioni sull'utilizzo del credito, in particolare rispetto alla sua *origine*.

Ad esempio, se il credito derivante dalla dichiarazione – che è almeno in parte *indebito*, vista l'integrativa che lo riduce – si utilizza due anni dopo rispetto al momento di presentazione dell'originaria dichiarazione, in che modo si deve procedere per regolarizzare in modo corretto la violazione di cui sopra?

La questione nasce dal fatto che il credito d'imposta si rinnova di anno in anno con la presentazione della dichiarazione del periodo successivo[14], di fatto figurando annualmente come effettivamente “rinnovato”.

Pertanto, se la violazione è avvenuta in un determinato anno di riferimento, poi superato (al pari del relativo credito), ci si può domandare come calcolare la sanzione applicabile per il “*maggior credito utilizzato*”.

È evidente come, in simile contesto, non si possano utilizzare le alternative di cui ai sistemi di valorizzazione dei beni a rimanenza – LIFO, FIFO eccetera – in considerazione della stortura concettuale rispetto all’ambito di riferimento.

Entrando maggiormente nel vivo dell’esempio precedentemente riportato, si ponga il caso di un contribuente che per l’anno 2016 presenta una dichiarazione da cui emerge un credito pari ad euro 100, successivamente ridotto ad euro 50 a seguito di integrativa a sfavore presentata nel corso del 2019 per lo stesso periodo d’imposta. In seguito il contribuente presenta altresì le dichiarazioni per i successivi periodi, evidenziando:

- per il 2017 un credito annuo di euro 20, cui si somma il credito (allora) risultante per il 2016, pari ad euro 100 – totale credito di euro 120 per il 2017;
- per il 2018 un credito periodico di euro 35, al quale si aggiunge l’importo del credito (allora) risultante per il 2017, pari ad euro 120 – totale credito di euro 155 per il 2018.

Inoltre, nel corso del 2019 – a seguito della presentazione della citata dichiarazione per il 2018 – il contribuente procedeva con la compensazione di euro 50 di credito, riconducibili a quest’ultimo modello dichiarativo, che si è detto riportare un credito di euro 155.

Vista la successiva presentazione dell’integrativa per il 2016, che riduce la misura del credito per lo stesso anno di euro 50, l’utilizzo del credito nel 2019 per lo stesso importo a quale “porzione” di credito si deve ritenere correttamente riferibile?

La domanda non è casuale, posto che la sola riconducibilità del medesimo credito all’importo maturato per il 2016 porterebbe a dovere corrispondere la sanzione per il suo indebito utilizzo.

Diversamente, volendo considerare – forse correttamente – la somma di credito compensata (euro 50) come riportabile al credito risultante dall’*ultima* delle dichiarazioni presentate (2018) nessuna sanzione risulterebbe irrogabile.

Quanto detto nella misura in cui la dichiarazione per il 2018 presenta un totale di credito perfettamente capiente rispetto all’utilizzo, anche in seguito alla riduzione dell’originario credito per il periodo 2016.

Risulta perciò evidente come in tali casi, qualora vi sia stato un utilizzo del credito derivante da una dichiarazione successivamente integrata, può sussistere un oggettivo problema, potendo

perciò evidenziarsi un chiaro difetto di sistematicità in simile sistema di determinazione della sanzione, che fa appunto riferimento all’effettivo “utilizzo” del credito.

La pena dovrebbe essere più correttamente determinata sulla differenza nella quota di imposta a credito, figurando il *versamento* come tematica successiva – la quale non pare poi avere molto a che vedere con il versante sanzionatorio.

Commessa la violazione sull’ammontare del credito, bisognerebbe quindi irrogare la sanzione a prescindere dal fatto che lo stesso sia o meno utilizzato.

Pertanto, nella situazione normativa attuale, ciò che conta è che il credito rettificato non venga utilizzato.

In tale ipotesi si ricade, di fatto, nella violazione “meramente formale”.

Anche rispetto al tema delle dichiarazioni integrative va peraltro riferita l’esistenza di una deroga, ricavata in via amministrativa, per la particolare ipotesi di integrativa presentata nei 90 giorni successivi al termine previsto dalla legge (che potremmo qui definire “intervallo di tardività”) in relazione ad una dichiarazione originaria “infedele”.

Ed infatti, a parere dell’Agenzia delle Entrate[15], se una dichiarazione validamente presentata viene integrata entro 90 giorni dall’originaria scadenza, non si applicano le sanzioni ordinariamente previste dalla legge per l’infedeltà dichiarativa, considerandosi invece la dichiarazione come *irregolare* (in base all’articolo 8 del D.Lgs. 471/1997, avendo generalmente riguardo alla sanzione fissa minima di 250 euro).

Inoltre, qualora risultino maggiori imposte a debito, rispetto a quanto versato in base alla dichiarazione originariamente presentata, sarà applicabile la sanzione relativa all’omesso versamento di tali importi (30%).

In sostanza, l’integrativa trasmessa entro i 90 giorni porta a considerare l’originario modello non infedele bensì “irregolare” e, analogamente a quanto visto precedentemente con riferimento alla dichiarazione *tardiva*, l’infedeltà si presenta solamente con l’inoltro dell’integrativa dal 91° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione.

Il “caso” dell’integrativa a favore in ambito sanzionatorio

Una questione che ha formato oggetto di ampio dibattito in passato è quella relativa all’importo della sanzione da irrogarsi qualora la dichiarazione sia stata emendata *a favore* del contribuente.

Appare apodittico che non possono applicarsi, in ogni caso, le sanzioni *proporzionali* per infedeltà, dal momento che non si ricade evidentemente in un caso in cui risultino maggiori imposte a debito o minori crediti per il contribuente.

Tuttavia, anche sull’eventualità di irrogazione della sanzione *fissa*, la dottrina si è storicamente domandata se, vista la circostanza, fosse effettivamente da applicarsi detta sanzione. In particolare, secondo taluni orientamenti, l’errore favorevole al dichiarante non poteva giustificare l’irrogazione di una qualsiasi tipologia di pena.

Sul punto un recente intervento di prassi ha portato alla definitiva conclusione del dibattito, avendo stabilito l’Agenzia delle Entrate[16] che in nessun caso possono ritenersi dovute sanzioni – né fisse né tantomeno in misura proporzionale – per il contribuente qualora egli presenti una dichiarazione integrativa a proprio favore.

A ben vedere, già in precedenza l’Amministrazione finanziaria si era espressa in modo simile, in particolare con la propria circolare 25/01/2002 n. 6, nella quale aveva riportato come “*diversamente da quelle operate ai sensi del precedente comma 8, le correzioni operate ai sensi dell’art. 2, comma 8-bis [tramite dichiarazioni integrative a favore n.d.a.], se effettuate nei termini, non sono soggette a sanzioni*”.

Al di là dell’errore nel riportare le dichiarazioni integrative a favore *solamente*[17] all’ambito di cui al comma 8-bis, si può riscontrare come fosse invero già stata all’epoca chiarita la non comminabilità di sanzioni per le dichiarazioni integrative a favore.

Nonostante l’evidente beneficio riconducibile al contribuente in simile frangente, non può che constatarsi anche in questo caso una probabile erroneità di fondo nella statuizione amministrativa.

Ciò in quanto, a rigore, la casistica individuata ricadrebbe nella previsione dell’art. 8, comma 1, del D.Lgs 471/1997 sulle “*Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni*”.

Detta norma, escludendo al primo periodo le situazioni di infedeltà dichiarativa[18], riporta l’applicazione di una sanzione fissa – da 250 a 2.000 euro – in diverse ipotesi, tra cui l’ipotesi in cui nella dichiarazione

“non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elementi prescritto per il compimento dei controlli”.

Non può infatti porsi il dubbio che l'errore favorevole al contribuente sia comunque riconducibile ad un'indicazione non esatta o completa dei diversi elementi che possano formare oggetto di controllo, da cui la possibilità per il contribuente di vedersi irrogata della sanzione fissa precedentemente riportata.

Di fatto, le fattispecie riconducibili alla dichiarazione, individuate dal richiamato art. 8, comma 1, per le quali risulta applicabile la relativa sanzione sono quelle in cui:

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

L'Agenzia nega però che l'errore commesso a favore del contribuente possa includersi nell'ultima delle classi di violazioni testé individuate, tenendolo perciò indenne da sanzioni. Non può in tal caso il contribuente che rifarsi, ancora una volta, al principio di *“tutela dell'affidamento”*, rimanendo egli in definitiva escluso da penalità.

Il principio di “assorbimento”, fra errori interpretativi e normativi

Correlato al tema dell'infedeltà dichiarativa vi è quello del c.d. principio di “assorbimento” della sanzione per omesso versamento nella penalità per dichiarazione infedele/omessa.

Molte volte si ritiene, infatti, che, a seguito ad una violazione connessa all'infedeltà dichiarativa, vi possa essere anche una ripercussione sul versamento dell'imposta individuata come dovuta in sede di presentazione della dichiarazione integrativa.

Volendo procedere con un'esemplificazione, può farsi riferimento ad una dichiarazione originaria che riporta un debito d'imposta di 100, con base imponibile inferiore a quella di cui alla successiva integrativa, per la quale il debito d'imposta risulta invece pari a 120: in tal caso si potrebbe ritenere che trovi applicazione

- la sanzione (minima) del 90% per *infedeltà dichiarativa*;
- la sanzione del 30% per l'"*indotto*" *omesso versamento*.

Ciò accadrebbe in quanto l'omissione o l'infedeltà dichiarativa comporta nella generalità dei casi anche un'omissione dei versamenti, potendosi porre il problema dell'applicazione della duplice sanzione di cui sopra.

Quanto detto non può però risultare corretto, potendosi dedurre dalla sola rubrica dell'art. 13 del D.Lgs 471/1997, non casualmente denominata "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione".

Basti infatti riflettere sul fatto che il nostro sistema fiscale è informato al criterio della "liquidazione di massa delle imposte", tale per cui – almeno per i tributi diretti, l'Irap e l'Iva – è lo stesso contribuente che determina quanto da lui dovuto, versandolo poi all'Erario.

La sanzione del 30% di cui all'art. 13 è così riferibile esclusivamente a quei versamenti, omessi o tardivi, determinati autonomamente dal contribuente in sede di acconto, saldo, liquidazione periodica, poi non eseguiti.

Circostanza che risulta invece (di fatto) estranea a quella di infedeltà od omissione dichiarativa.

Difatti, se l'art. 1, comma 2, del D.Lgs 471/1997 intende colpire i contribuenti che hanno errato nella *determinazione* del quantum dovuto, il successivo art. 13 ha ad oggetto il *versamento* di un importo determinato e dichiarato dal contribuente, il quale non ha correttamente eseguito il versamento di ciò che egli ha determinato come dovuto.

È chiaro come si tratti di casistiche sostanzialmente differenti, senza che si possa riportare – come invece fatto anche da parte della stessa Agenzia delle Entrate^[19] – alcun tipo di fenomeno di "assorbimento" della sanzione per omesso versamento in quella per infedeltà dichiarativa.

Peraltro, il citato sillogismo è sorretto anche dalla logica sistematica riferibile alla insidiosità della condotta sanzionata.

Ed infatti, l'errore insito nel mero mancato versamento, in quanto ben più facilmente riscontrabile[20] rispetto all'infedeltà dichiarativa[21], viene colpito da una sanzione sensibilmente inferiore (1/3, a livello di minimo edittale) rispetto a quest'ultima.

Limiti temporali per la presentazione delle dichiarazioni integrative: confronto fra presente e passato e note critiche

Collocandosi ancora una volta nello specifico ambito delle dichiarazioni integrative, in passato è stato oggetto di dibattito l'effettivo termine entro il quale la dichiarazione risulta emendabile qualora occorra correggere errori od omissioni a favore del contribuente.

Il problema nasce dalla formulazione del disposto dell'art 2, commi 8 e 8-bis[22], del DPR 322/1998, nella sua versione ante modifiche di cui all'art. 5 del DL 193/2016.

A livello amministrativo la norma è stata inizialmente letta nel senso di rendere possibile integrabilità delle dichiarazioni entro i termini di decadenza dal potere di accertamento solamente per le dichiarazioni a **sfavore** del contribuente, non invece per quelle a suo favore.

Ciò in quanto la norma riporta(va) letteralmente che l'integrazione fosse possibile “fatta salva l'applicazione del ravvedimento operoso”: ciò portava appunto, secondo il parere ministeriale, a fare valere tale disciplina solo nei casi ove sia possibile il ravvedimento.

Diversamente, nel comma 8-bis dello stesso articolo si faceva riferimento alla rettificabilità a **favore** del contribuente, ma entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione successiva a quella oggetto di integrazione, portando per questo motivo a potersi affermare – sempre secondo la prassi ministeriale - che il comma 8 valesse solo per le dichiarazioni integrative a sfavore e non anche per quelle a favore.

Sul punto si può premettere come la dizione riportata a proposito dell'applicazione del ravvedimento non si mostri così evidentemente orientata a corroborare simile tipo di interpretazione restrittiva.

Essa si limita(va) infatti a stabilire che la disciplina *de qua* possa valere pur facendosi salva l'eventualità di ravvedimento, senza con ciò escludere alcunché.

Ed invero, il comma 8-*bis* del citato art. 2, ante modifiche normative che hanno definitivamente chiarito l'equiparazione nel limite temporale[23] di presentazione di tutte le tipologie di integrative, pare riportare una norma di carattere meramente procedurale.

Quanto detto per il fatto che quest'ultima regola la possibilità di utilizzo in compensazione del maggior credito da integrativa se essa viene presentata entro il termine per la dichiarazione del successivo periodo d'imposta, senza invece andare a inficiare (espressamente) la possibilità di presentarne una a favore del contribuente superato tale termine.

Si è già avuto modo di riferire come, nell'elaborazione legislativa, abbiano ricoperto ruolo non marginale alcune sentenze (a Sezioni Unite) della Suprema Corte di Cassazione.

Tra di esse assume rilevanza centrale la pronuncia n. 13378 del 30/06/2016, la quale pure risulta redatta non proprio perfettamente – ed anzi, in modo molto affatto disorientante, viste le diverse affermazioni che possono lasciare perplessi. Nondimeno, in essa furono fatte alcune chiare affermazioni di principio, ossia:

- è vero che il comma 8 dell'art. 2 del DPR 322/1998 si riferisce solo ed esclusivamente alle dichiarazioni integrative *a sfavore* del contribuente, risultando le integrative *a favore* di quest'ultimo regolate dal successivo comma 8-*bis*;
- la correzione dichiarativa a favore può pertanto essere fatta al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, pur non significandosi con ciò che, decorso tale momento, la dichiarazione presentata – *melius*, il relativo contenuto – non possa più essere ritrattata. Questo sulla base del fatto che la dichiarazione tributaria resta essenzialmente una *dichiarazione di scienza*, motivo per cui, come tale, essa deve potere essere emendata anche oltre i termini di cui al periodo d'imposta successivo ed altresì a favore del contribuente;
- corollario a quanto testé riferito è il fatto che la modifica dichiarativa a favore, effettuata dopo la scadenza del termine previsto per la dichiarazione successiva, non possa che prendere la forma dell'istanza di rimborso, proprio a causa dell'ostacolo temporale visto per l'integrativa a favore.

In sostanza, a livello pratico, la principale conseguenza di tale pronuncia è che il contribuente può sempre comunque procedere con la correzione a favore, anche dopo il termine per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo; tuttavia, in questo caso cambia lo strumento da utilizzare per procedere (istanza di rimborso).

Avendosi riportato come ad oggi, a seguito delle modifiche intervenute nel 2016 per effetto delle disposizioni contenute nel DL 193/2016, l'integrativa a favore possa essere presentata entro il termine di decadenza del potere di accertamento, ci si può domandare se simile modifica sia applicabile anche al passato, risultando quindi retroattiva.

Sul punto la Cassazione, con sentenza n. 1291 del 18/01/2019, si è espressa statuendo – pur con molte perplessità - che l'intervento DL 193/2016, che ha uniformato i termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative a favore e a sfavore, non abbia carattere retroattivo.

Per questo motivo, anche per il passato, superato il limite della dichiarazione successiva a quella integrata si potrà procedere – secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità - con ritrattazioni a favore esclusivamente tramite:

- *istanza di rimborso*, oppure
- *ricorso giurisdizionale*, posto che, in sede di opposizione agli atti di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria, si può richiedere a quest'ultima di rettificare le dichiarazioni dei redditi, così come presentate e oggetto di detti atti di accertamento, a favore del contribuente[24].

Considerazioni strategiche: fra dichiarazioni integrative e istanze di rimborso

Volendo terminare con una riflessione di carattere strategico, ci si può poi domandare quali siano le differenze che intercorrono fra la presentazione di una dichiarazione integrativa e di un'istanza di rimborso.

Se si pensa a “cosa” si può rettificare con la dichiarazione integrativa, l'art. 2, comma 8, del DPR 322/1998 riporta la possibilità di correggere “*errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggior o di un minor imponibile*”, quindi, in sostanza, tutti gli errori possibili che il contribuente può commettere.

Se ciò è corretto, la dichiarazione integrativa consente di rettificare tutto, anche gli effetti derivanti dai fatti indicati nella dichiarazione originariamente presentata.

In sostanza, la dichiarazione integrativa svolge la stessa funzione della dichiarazione originaria, ossia quella di liquidare l'imposta dovuta a cura del contribuente, così come quella di mettere in condizione l'ufficio impositore di svolgere i suoi poteri di controllo e di accertamento (tenendo conto, quindi, anche dei "fatti successivamente integrati").

Occorre fare qualche considerazione sull'istanza di rimborso e, in particolare, sulla "natura" della medesima.

Ciò in quanto essa non riveste la natura di atto collaborativo attraverso il quale si comunicano "fatti" (presupposti di imposizione) rilevanti ai fini dei successivi controlli e accertamenti.

Ed infatti l'istanza di rimborso non implica la rimozione dei fatti comunicati con la dichiarazione originaria, ma soltanto la rimozione degli "effetti" causati dagli stessi "fatti" (presupposti di imposizione) originariamente dichiarati. In sostanza, l'istanza di rimborso non sembra possa essere considerata elemento idoneo a emendare/ritrattare la dichiarazione.

Del resto, in presenza di un'istanza di rimborso, l'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria continua a fare riferimento esclusivamente alla dichiarazione originariamente presentata (sia per i termini di decadenza dell'accertamento che con riferimento ai "fatti" ivi indicati).

Il contribuente, attraverso l'istanza di rimborso, non fornisce, dunque, una nuova versione del presupposto impositivo – che non può che essere fornita attraverso una nuova e successiva dichiarazione – ma si limita solamente a chiedere il rimborso di quanto pagato in eccesso.

Quanto detto nonostante si debba rilevare come, in diverse pronunce, la giurisprudenza di legittimità abbia affermato l'idoneità dell'istanza di rimborso (in particolare, con riferimento alla previsione dell'articolo 38 del DPR 602/1973) quale strumento di ritrattazione della dichiarazione originaria[25].

Come si è già rilevato, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, anche a favore del contribuente, l'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, posta la natura e gli effetti della integrativa, non può che risultare positivamente influenzata, sia ai fini dell'accertamento che della liquidazione del tributo, dalla rappresentazione dei nuovi fatti rappresentati dal contribuente con la

stessa dichiarazione integrativa.

Con la conseguenza che, come si è visto risultare espressamente (ora) disciplinato dall'articolo 1, comma 640, della Legge 190/2014, i termini di decadenza dell'azione di accertamento ex articolo 43 del DPR 600/1973 devono essere (ri)calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, anche se limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione stessa.

Questo anche nell'ottica di un bilanciamento delle rispettive posizioni del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria: così come al primo si dà la possibilità di integrare la dichiarazione entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento, alla stessa Amministrazione deve essere consentito di eseguire la medesima attività di accertamento nei termini di legge, computando tali termini a partire dal momento delle integrazioni effettuate dallo stesso contribuente.

In questo modo risulta evidente l'influenza che riveste la *dichiarazione integrativa* nell'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione che non si avvera, invece, nell'ipotesi di presentazione dell'*istanza di rimborso*, posto che quest'ultima non implica la rimozione dei fatti comunicati con la dichiarazione originaria ma soltanto – come si è visto – la rimozione degli “effetti” causati dagli stessi “fatti”.

L'istanza di rimborso non fornisce alcuna nuova versione del presupposto impositivo, potendo al limite “ritrattarlo” completamente, nel senso che si ritiene possa essere utilizzata per rappresentare l'inesistenza *tout court* dell'obbligazione tributaria, il completo non assoggettamento al tributo[26], per cui non risulta elemento idoneo a emendare/ritrattare la dichiarazione.

In presenza di un'istanza di rimborso, l'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria continua a fare riferimento alla dichiarazione originariamente presentata (sia per i termini di decadenza dell'accertamento che con riferimento ai “fatti”/presupposti ivi indicati).

Senza contare che, nella maggior parte dei casi, l'istanza di rimborso sfocia in un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria in conseguenza del rifiuto espresso o del silenzio-rifiuto da parte di quest'ultima.

Così che si dubita fortemente che istanza di rimborso e dichiarazione integrativa risultino strumenti fungibili: gli effetti che si ottengono con la dichiarazione integrativa non equivalgono affatto a quelli scaturenti dall'istanza di rimborso.

In sostanza, si tratta di istituti che operano su piani diversi: attraverso la dichiarazione integrativa si allegano fatti nuovi o si riqualificano diversamente quelli originariamente enunciati; mediante la presentazione dell'istanza di rimborso i fatti (i presupposti) rimangono generalmente quelli della dichiarazione originaria, ma se ne rimuovono semplicemente gli effetti.

Si è così dell'opinione che con la disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente, ad opera degli **artt. 2, comma 8 e 8, comma 6-bis**, del **DPR 322/1998**, l'istanza di rimborso debba necessariamente essere riportata nel suo originario ambito di applicazione, ossia sul piano della riscossione di quanto risulta dichiarato dal contribuente.

Per questo motivo non si ritiene che l'istituto possa assumere la connotazione di strumento di ritrattazione della dichiarazione originaria (a meno che non si utilizzi l'istanza per fare valere la completa inesistenza dell'obbligazione tributaria).

Così che l'ambito di operatività della stessa istanza di rimborso, circa l'“inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento”, deve essere ricondotto alla rimozione di errori derivanti soltanto da quanto indicato nella dichiarazione originaria e non anche a fatti estranei a tale ultimo documento.

Ne consegue che l'indicazione di fatti non dichiarati o la diversa qualificazione di quelli dichiarati originariamente può allora essere esperito legittimamente soltanto attraverso la dichiarazione integrativa ex articolo 2 del DPR 322/1998 e non attraverso l'istanza di rimborso.

In questi termini sembra propendere anche la sentenza a SS.UU. 13378/16 già commentata, con la quale è stato appunto affermato che la possibilità di emendare la dichiarazione e il rimborso dei versamenti diretti operano su piani diversi.

Come a confermare, insomma, che, nonostante le varie oscillazioni giurisprudenziali sul punto, l'istanza di rimborso, posta la sua natura di istituto volto a rimuovere gli “effetti” e non i “fatti” originariamente dichiarati, non può comprendere tutti i motivi di indebito, ma soltanto quelli riconoscibili testualmente dalla dichiarazione originaria.

In definitiva, si è dell'avviso che istanza di rimborso e dichiarazione integrativa non siano affatto strumenti sovrapponibili, fungibili, bensì strumenti che operano su piani differenti[27].

Estratto dalla Linea guida n. 1, **L'ambito di applicazione delle dichiarazioni integrative, tardive e rettificative**, pubblicata sulla pagina del [Centro di Ricerca in Diritto tributario NOMOS...](#) **CLICCA QUI** per scaricarla, gratuitamente

NOTE

[1] Si avrà infatti modo di riportare come con l'articolo 1, comma 640, della Legge 190/2014 sia stato stabilito che i termini di decadenza dell'azione di accertamento ex art. 43 del DPR 600/1973 – così come quelli relativi alla liquidazione delle imposte ex DPR 602/1973 – devono necessariamente essere calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, anche se limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione stessa.

[2] Includendo altresì le dichiarazioni *Irap* e quella dei *sostituti d'imposta*.

[3] Così l'art. 2, comma 8, del DPR 322/1998, esprimendosi poi in maniera analoga l'art. 8, comma 6-*bis*, per l'Iva.

[4] Al pari del comma 6-*ter* dell'art. 8 per l'Iva.

[5] A livello di capacità di utilizzazione “nel tempo” del citato credito emergente dall'integrativa.

[6] Avendo poi cura di compilare il quadro “DI” nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui l'integrativa è stata presentata, quadro in cui va evidenziato il credito risultante da detta dichiarazione integrativa.

[7] Che, fra le altre cose, ha esteso ai crediti utilizzati in compensazione tramite modello F24 per importi superiori ad euro 5.000 annui, relativi a imposte sui redditi, Irap, relative addizionali e imposte sostitutive, l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito, dovendosi poi attendere il trascorrere di 10 giorni prima di poterlo utilizzare.

[8] Ad esempio, in base a tale argomentazione se la dichiarazione integrativa a favore per il periodo d'imposta 2016 viene presentata nel corso del 2019, il credito d'imposta che ne emerge viene rigenerato nella dichiarazione per lo stesso 2019 (modello Redditi 2020).

[9] Cfr. art. 43 del DPR 600/1973.

[10] Cfr. art. 57 del DPR 633/1972.

[11] In particolare, la dizione “*soli elementi*” è stata sostituita alla precedente “*agli elementi*” grazie all’art. 5, comma 2, lett. b) del DL 193/2016.

[12] In modo analogo art. 5, comma 4, con riferimento all’Iva “*Se dalla dichiarazione presentata risulta un’imposta inferiore a quella dovuta ovvero un’eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato*”.

[13] In particolare con il D.Lgs 158/2015 di revisione del sistema fiscale sanzionatorio in applicazione della legge delega fiscale (Legge 23/2014).

[14] Non si ha infatti un fenomeno di “stratificazione” del credito, motivo per cui, ad ogni presentazione della dichiarazione annuale, lo stesso risulterà *rinnovato* (e non invece “targato” a livello di annualità).

[15] Circolare n. 42/E/2016.

[16] Con una delle risposte fornite nel corso del Videoforum di ItaliaOggi del 24/01/2018.

[17] Si vedrà non essere stato così neanche in passato, in base ad una lettura sistematica del disposto normativo.

[18] Prende infatti le mosse l’articolo con “*Fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5 ...*”.

[19] Cfr. Circolare 42/E del 12/10/2016 (§ 3.1.1).

[20] Anche solo grazie ai controlli automatici ex art. 36-*bis*, comma 2, lett. f) del DPR 600/1973.

[21] Che necessità invece di specifici controlli e verifiche analitiche da effettuarsi sul contribuente, primariamente a livello di documentazione fiscale.

[22] L’ambito di riferimento è quello delle dichiarazioni reddituali/Irap, valendo tuttavia lo stesso ragionamento per l’Iva (art. 8 DPR 322/1998).

[23] Rappresentato dalla decadenza del termine di accertamento del tributo.

[24] Si fa notare come tale principio di emendabilità in sede sia procedimentale che processuale è oggi riconosciuto normativamente.

Il nuovo comma 8-*bis* ci dice difatti che resta sempre salvo il diritto del contribuente di vedersi riconosciute le sue ragioni così come innestate in dichiarazioni erronee, presentate, sia durante il procedimento

amministrativo/tributario che nel successivo processo.

[25] Fra le altre Cassazione SS.UU. n. 15063 del 25/10/2002.

[26] Anzi, a dire il vero, alla luce delle disposizioni sulla compensazione dei tributi, pare quest'ultimo l'unico "ruolo" attribuibile oggi all'istanza di rimborso.

[27] Tant'è che si ritiene che, per rappresentare la completa inesistenza dell'obbligazione tributaria, il completo non assoggettamento al tributo – come, ad esempio, nel caso dell'assenza del presupposto impositivo dell'Irap – non possa essere utilizzata la dichiarazione integrativa, ma unicamente l'istanza di rimborso.

A cura del Comitato Scientifico di NOMOS

Martedì 10 marzo 2020

Ravvedimento operoso VS cumulo giuridico delle sanzioni

CORSO ONLINE IN DIRETTA gratuito



Studio Deotto & Partner e

Relatore: Dario Deotto; modera Stefano

Zanardi

DATA: 12 Marzo 2020

ORA: 15.00 - 17:00

CORSO ACCREDITATO PER ISCRITTI ODCEC (2 crediti)

Il **cumulo giuridico delle penalità** (articolo 12 del Dlgs 472/1997) rappresenta senz'altro l'istituto più rilevante delle sanzioni amministrative relative alle violazioni delle norme tributarie.

L'istituto risulta determinante nel caso in cui vengano commesse **plurime violazioni** (molto frequenti nell'ambito dell'Iva) anche in relazione a più periodi d'imposta.

Particolarmente interessante risulta il funzionamento del cumulo giuridico, con la conseguente **possibilità di definizione della sanzione unica**, posto a confronto con il **ravvedimento operoso**, istituto per il quale vige, invece, il principio che, in presenza di plurime violazioni, ognuna di esse deve venire regolarizzata.

[SCOPRI DI PIU' >>>](#)