
Dichiarazione integrativa: il termine dell'anno successivo vale solo per la compensazione orizzontale mentre le dichiarazioni sono ritrattabili entro il più ampio termine previsto dall'art. 43/602

di [Mario Agostinelli](#)

Publicato il 22 Settembre 2012

dopo le anticipate posizioni del Commercialista Telematico e le numerose sentenze degli ultimi mesi, appare sempre più convincente la tesi già prospettata sulle nostre pagine secondo cui le dichiarazioni sono ritrattabili anche oltre l'anno

Verrebbe da dire: “ora manca solo l'amministrazione finanziaria”.

Infatti, dopo le anticipate posizioni del Commercialista Telematico e le numerose sentenze degli ultimi mesi che hanno confermato gli orientamenti dello scrivente editoriale, ad adeguarsi a quelli che sono ormai i criteri assodati in giurisprudenza della “emendabilità delle dichiarazioni” è rimasta solo l'Agenzia delle Entrate.

L'ultima giurisprudenza che si segnala è quella della CTR Milano che, con sentenza del 17 maggio N. 81/42/12, ha affermato che le dichiarazioni sono di regola ritrattabili entro il termine di cui all'articolo 43 del DPR 602/73 e che il termine del comma 8 bis dell'articolo 2 del DPR 322/98 (entro la scadenza di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo), è finalizzato alla compensazione orizzontale dei crediti emergenti dalle dichiarazioni integrative.

La Sentenza di merito fa seguito alle recenti consolidate elaborazioni giurisprudenziali della Suprema Corte di Cassazione che hanno fissato il principio secondo il quale, il termine di presentazione della integrativa entro la scadenza della presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo vale solo per l'utilizzabilità dei maggiori crediti in compensazione orizzontale.

E' confermato definitivamente l'orientamento espresso, con l'articolo del 16 giugno 2011 “ Dichiarazioni sempre ritrattabili”, pubblicato dallo scrivente editoriale informatico.

Ma le recenti sentenze, N. 5399 del 4 aprile 2012 e N. 7294 dell'11 maggio 2012, non si sono limitate a fissare il detto criterio, hanno fissato i principi guida della presentazione della dichiarazione integrativa, stabilendo quando la dichiarazione originariamente presentata possa validamente essere integrata da una successiva.

Le sentenze forniscono definitivamente i criteri di emendabilità e ritrattabilità delle dichiarazioni, completando il principio ormai consolidato ed espresso dalla stessa giurisprudenza secondo il quale: “ *di regola*, le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma costituiscono mere esternazioni di scienza e di giudizio, sicché possono, *in linea di principio*, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente, se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, 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”.

Sulla base di tale criterio generale i supremi giudici hanno indicato due ulteriori criteri di rettifica delle dichiarazioni:

1. Il termine di cui al comma 8 Bis dell'articolo 2 del DPR 322/1998 è necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità “in compensazione dei crediti ai sensi del Decreto Legislativo n. 241 del 1997, articolo 17”;
2. L'emendabilità e la ritrattabilità non si applica con riferimento alle indicazioni in dichiarazione che costituiscono vere e proprie autonome manifestazioni negoziali.

Integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo – La Sent. 5399 del 4 aprile 2012 conferma quanto anticipato dal Commercialista Telematico nell'anno 2011

Come noto, il comma 8 Bis dell'articolo 2 del DPR 322/1998, prevede che le dichiarazioni dei redditi, IRAP, IVA e dei sostituti di imposta possono essere integrate dal contribuente per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di una maggiore imposta o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'ultimo periodo del comma in argomento prevede che, l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n 241 del 1997.

La norma in questione disciplina l'ipotesi della, comunemente nota “dichiarazione integrativa a favore del contribuente” che consente di rettificare una precedente dichiarazione per far emergere una minore imposta dovuta o un maggior credito di imposta spettante.

Il termine dell'emendabilità e della ritrattabilità, in tale caso, è molto più breve di quello ordinario previsto, dal precedente comma 8 dello stesso articolo 2 del DPR 322/1998, per la presentazione di una dichiarazione integrativa funzionale alla correzione di errori e omissioni di ogni genere, sia a favore che a sfavore o semplicemente formali, fissato entro il termine di decadenza previsto dall'articolo 43 del DPR 600/73 per l'attività di controllo e accertamento.

La norma del comma 8-bis dell'articolo 2 si pone in un rapporto di specialità rispetto a quella del comma 8 del medesimo articolo, e trova applicazione necessariamente circoscritta ai fini dell'utilizzabilità in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. 241/1997.

E' questo il principio stabilito dalla sentenza N 5399 del 4 aprile 2012, che conferma quanto già anticipato dal Commercialista Telematico con il documento pubblicato il 16 giugno 2011, secondo il quale, il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa "non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" appare doversi ritenere necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione orizzontale dei maggiori crediti emergenti dalla dichiarazione integrativa stessa.

Un criterio al quale l'amministrazione dovrà necessariamente adeguarsi e che trova il suo fondamento nei principi consolidati in giurisprudenza secondo i quali: a) la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti; b) un sistema legislativo che non consentisse la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva, di cui all'articolo 53 della Costituzione, comma 1 e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'articolo 97 Cost. comma 1.

Tale criterio non potrà essere sovvertito dalla previsione di cui al comma 8 – bis dell'articolo 2 del DPR 322/1998 che pone un termine alla presentazione della dichiarazione integrativa, termine che deve necessariamente essere circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione orizzontale dei crediti generati nello stesso dichiarativo¹.

Integrativa non sempre applicabile - La Suprema Corte indica il perimetro dell'emendabilità delle dichiarazioni - sent N. 7294 dell'11 maggio 2012.

Con la seconda sentenza in argomento, la suprema Corte ha delineato il perimetro della ritrattabilità delle dichiarazioni fornendo un marcato distinguo tra i dati emendabili e gli elementi che, ancorché contenuti nella dichiarazione, non sono espressione di una esternazione di scienza ma scelte opzionali riconducibili ad una tipica manifestazione di autonomia negoziale che, come tale, non è di per sé modificabile.

La sentenza in particolare chiarisce che le dichiarazioni sono emendabili e modificabili ma limitatamente ai dati ed elementi che costituiscono il presupposto di fatto e di diritto delle imposte dichiarate. Sono quindi suscettibili di correzione solo i dati e gli elementi che oggettivamente errati o erroneamente valutati sono causa di determinazione di un maggior imponibile, di una maggiore imposta o di un minor credito. Fuori da tale perimetro la ritrattabilità non si applica. E fuori da tale perimetro si collocano proprio gli elementi e dati indicati in dichiarazione che sono espressione dell'esercizio di una facoltà di opzione riconosciuta al contribuente.

Questo in sintesi il principio contenuto nella sentenza che, se da un lato toglie definitivamente tutti i dubbi circa il perimetro di applicazione della ritrattabilità delle dichiarazioni, dall'altro esclude da tale principio applicativo tutte le ipotesi di esercizio di opzione che si perfezionano nella presentazione della dichiarazione.

Tra queste l'opzione per la tassazione differita delle plusvalenze ai sensi del co. 4 dell'articolo 86 del TUIR, ma anche la scelta del contribuente nella gestione dei crediti di imposta tra l'utilizzo in compensazione anche orizzontale ex art. 17 del D.Lgs. 241/1997 e la richiesta di rimborso.

Ne deriva che gli elementi indicati in dichiarazione, espressione di una scelta tra due opzioni, non potranno essere modificati mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa.

Stante l'orientamento giuridico e tenuto conto dell'orientamento dell'amministrazione Finanziaria, sarà quindi possibile modificare la iniziale scelta operata dal contribuente solo mediante la presentazione di una dichiarazione correttiva entro il termine di cui al comma 7 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 (90 giorni dalla scadenza ordinaria), fatto salva l'applicazione delle Sanzioni amministrative.

Evidente allora la portata della sentenza e proprio con riferimento alla gestione dei crediti generati nelle dichiarazioni, fa apprezzare in modo decisamente diverso il co. 8-ter dell'articolo 2 del DPR 322/1998 che consente, nel termine di giorni 120 dalla scadenza ordinaria della dichiarazione, di presentare una successiva dichiarazione integrativa per modificare la scelta operata per la richiesta del rimborso in (esclusivo) utilizzo in compensazione del credito generato dalla dichiarazione. Un termine, quello di 120 giorni, più ampio rispetto a quello stabilito per la correttiva/tardiva (90 giorni).

Dati ed elementi ritrattabili sempre

La suprema corte quindi individua quali sono gli elementi e dati che indicati in dichiarazione sono sempre suscettibili di essere emendati e modificati.

La dichiarazione dei redditi del contribuente, laddove affetta da errore anche omissivo sia esso di fatto o di diritto, commesso dal contribuente, è sempre emendabile e ritrattabile per quanto concerne i dati in essa indicati riferibili ad esternazioni di scienza e di giudizio, come ad esempio gli errori di calcolo o di liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi di reddito, la inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito, la errata individuazione delle voci del modello di dichiarazione da compilare nelle quali collocare le singole poste.

L'errata indicazione di un credito di imposta del periodo precedente, l'errata indicazione di una perdita fiscale riportabile, la non corretta qualificazione di reddito di lavoro autonomo, genuinamente da qualificare quale reddito escluso dalla determinazione del reddito imponibile. Sono questi alcuni casi di emendabilità ai quali possono sempre poi aggiungersi gli errori nelle indicazioni di elementi aventi natura meramente formale o natura propriamente formale, la cui correzione (con riferimento a quest'ultimi) consente l'esclusione dall'applicazione delle sanzioni di cui al comma 1 dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1998 per combinato disposto del co. 5 bis dell'articolo 6 del D.Lgs 472/1997.

Dati e elementi a modificabilità limitata

Chiara l'espressione contenuta nella sentenza. Dal principio dell'emendabilità esulano gli errori commessi nella dichiarazione fiscale se relativi alla indicazione di dati riferibili a "espressioni di manifestazioni di volontà negoziale".

Esempi ne sono i dati indicati in dichiarazione che esprimono una scelta opzionale riconosciuta al contribuente, come quella della scelta tra richiesta in rimborso o utilizzo in compensazione dei crediti, ovvero quella della tassazione in un unico periodo di imposta o in quote costanti nel periodo di imposta di realizzo e nei successivi, ma non oltre il 4°, delle plusvalenze relativi ai beni posseduti da oltre 3 anni.

Ma la modificabilità delle scelte non è definitivamente esclusa. La suprema corte precisa infatti che, tali manifestazioni di volontà hanno la stessa natura giuridica di atti unilaterali ricettizi e, pertanto, laddove il contribuente voglia far valere (anche in giudizio) la correzione apportata con la dichiarazione integrativa ha l'onere, ai sensi degli artt. 1427 e ss. del c.c., di fornire la prova della rilevanza dell'errore con riguardo sia ai requisiti della essenzialità che della obbiettiva riconoscibilità (art 1428 del cod. civ.).

Ne deriva che, le scelte opzionali espresse in dichiarazione possono essere modificate se e solo se il contribuente dimostri la ricorrenza della sussistenza di un errore essenziale (art. 1429) e riconoscibile (art. 1430).

Requisito dell'essenzialità.

Con riferimento al requisito dell'essenzialità, la Suprema Corte ha affermato che, lo stesso ricorre in particolare nei casi di "errore di diritto" e di errore che cade sulla qualificazione giuridica di un elemento attivo o passivo, rilevante ai fini della determinazione dell'imponibile o dell'imposta, che viciano la scelta del contribuente espressa in dichiarazione.

Con riferimento all'errore di diritto lo stesso è "essenziale" quando è determinato da ignoranza o da errata comprensione della portata delle norme tributarie.

Va da se che, tale criterio potrà trovare applicazione nel limite del principio, di portata generale, previsto dal nostro ordinamento secondo il quale: "la legge non ammette ignoranza".

Ne deriva che il contribuente non potrà dimostrare e provare anche in giudizio il requisito della "essenzialità" dell'errore di diritto, rettificato con dichiarazione integrativa, semplicemente sostenendo la non conoscenza della norma o la non conoscenza degli effetti, normativamente previsti, derivanti dalla scelta opzionale espressa nella dichiarazione originaria.

Si ritiene che, per l'individuazione delle ipotesi di errore di diritto, avente causa nella ignoranza od errata comprensione delle norme, in materia tributaria, si possa fare riferimento alle disposizioni, in materia di sanzioni amministrative tributarie, dell'articolo 6 del D.Lgs. 472/1997. Tali disposizioni prevedono che, le sanzioni non si applicano nei casi di ignoranza inevitabile (c. 4) ovvero nei casi di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito delle disposizioni tributarie (co 2) che abbiano, per le fattispecie in esame, inciso sulle scelte espresse in dichiarazione (si veda anche la disposizione dell'articolo 15 del D.Lgs. 74/2000 – Reati tributari). Tali situazioni di incertezza di diritto, non infrequenti rispetto alle norme tributarie spesso complesse e non univoche, secondo quanto espresso dall'AE con circolare 180/E del 10 luglio 1998, si possono verificare in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito ovvero coesistano orientamenti contraddittori.

Come anticipato l'errore è altresì essenziale altresì quando cade sulla qualità dell'elemento attivo o passivo, rilevante nella determinazione dell'imponibile o dell'imposta.

Tale ipotesi di errore, rilevante ai fini dell'emendabilità se essenziale, è da tenere marcatamente distinta dall'ipotesi di errore od omissione riferibili agli elementi indicati in dichiarazione che, in quanto espressione di esternazioni di scienza o di giudizio, sono sempre emendabili.

Ad esempio, con riferimento alla tassazione differita delle plusvalenze, il contribuente potrà rettificare la dichiarazione originariamente presentata, anche in sede contenziosa, laddove non abbia qualificato correttamente l'elemento attivo come plusvalenza ma come ricavo, ravvisandosi l'essenzialità dell'errore (l'errore infatti incide sulla possibilità di scelta del contribuente circa la rateazione della tassazione dello stesso elemento attivo).

Diversamente il contribuente potrà sempre rettificare l'originaria dichiarazione, a prescindere dall'onere probatorio della rilevanza dell'errore con riguardo al requisito dell'essenzialità, laddove non abbia correttamente qualificato un elemento attivo tra quelli esclusi da tassazione ma tra quelli imponibili ai fini della determinazione del reddito complessivo.

Requisito della riconoscibilità

Il contribuente, che intenda anche in sede contenziosa far valere l'errore commesso con riferimento alle scelte opzionali espresse in dichiarazione, dovrà fornire anche la prova della rilevanza di detto errore con riguardo al requisito dell'obbiettiva riconoscibilità.

Ai sensi dell'articolo 1431 del c.c. l'errore si considera riconoscibile quando con la normale diligenza lo stesso risulta rilevabile.

In merito la Suprema Corte ha precisato che, l'obbiettiva riconoscibilità dovrà essere valutata secondo la diligenza propria che deve essere richiesta agli uffici accertatori.

Si ritiene pertanto che, anche tenuto conto dell'obbligo della oggettiva correttezza che deve caratterizzare l'azione amministrativa di accertamento di cui all'articolo 97 co. 1 della Costituzione, la prova del requisito dell'essenzialità dell'errore soddisfi anche l'onere probatorio della obbiettiva riconoscibilità dello stesso.

Conclusione e Sintesi

In conclusione, e in attesa di una chiara e convergente posizione dell'Amministrazione Finanziaria (che deve essere sollecitata al fine di evitare inutili contenziosi), l'orientamento giuridico ormai consolidato può essere espresso in sintesi come segue:

1. La dichiarazione affetta da errore, anche omissivo sia esso di fatto o di diritto commesso dal contribuente nella sua redazione **è sempre emendabile e ritrattabile**, se tale errore è riferito ai dati indicati riferibili ad esternazioni di scienza e di giudizio, ed in particolare nei casi:

1. di errori di calcolo o di liquidazione;

2. di inesatta qualificazione giuridica degli elementi rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile o dell'imposta;

3. di errata individuazione delle voci del modello di dichiarazione da compilare nelle quali collocare le singole poste;

2. La dichiarazione è ritrattabile nelle ipotesi di errori riferiti a scelte opzionali indicate in dichiarazione espressione di manifestazione di volontà negoziale se il contribuente fornisce la prova della rilevanza dell'errore con riferimento ai requisiti dell'essenzialità e della riconoscibilità;

3. Il termine di rettifica mediante la presentazione di una dichiarazione successiva è sempre ed in ogni caso quello di cui all'articolo 43 del DPR 600/73;

4. Il limite temporale indicato nel comma 8 bis dell'articolo 2 del DPR 322/1998, "non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo" è circoscritto ai soli fini dell'utilizzabilità degli eventuali maggiori crediti generati nella dichiarazione integrativa mediante compensazione orizzontale ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997;

5. La rettifica di una scelta opzionale espressa in dichiarazione in assenza del presupposto della rilevanza dell'errore (carenza dei requisiti di essenzialità e riconoscibilità), è possibile entro il termine di presentazione della dichiarazione tardiva (nota in prassi come tardiva/correttiva), vale a dire entro il 90° giorno successivo alla scadenza ordinaria, fatta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative;

6. In deroga al precedente punto, il comma 8 Ter dell'articolo 2 del DPR 322/1998 e con riferimento alle sole dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP, prevede che la rettifica, per la modifica della originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta, "esclusivamente" per la scelta in compensazione, sempreché il rimborso non sia stato già erogato anche in parte, potrà essere fatta entro il più ampio termine di 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione;

7. Con riferimento ai rimborsi IVA si precisa che, in caso di mancata prestazione della garanzia (laddove richiesta), il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando - entro il termine di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo - una dichiarazione integrativa (cfr Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011, punto 1.3), al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

21 settembre 2012

Mario Agostinelli

1 Il principio stabilito dai supremi giudici non deve essere inquinato da quello contenuto nella sentenza 13 aprile 2012 n. 5852 la cui conclusione appare poco comprensibile ed adeguata, laddove si afferma che il termine rapido (scadenza presentazione dichiarazione successiva).