Tutti i dubbi sulla dichiarazione integrativa a favore

di Federico Gavioli

Pubblicato il 29 Settembre 2016

vi sono molti dubbi fra gli addetti lavori sui limiti alla presentazione della dichiarazione integrativa a favore del contribuente: in base al principio di capacità contributiva, qualsiasi contribuente può integrare a suo favore l'ultima dichiarazione emendabile, con la finalità di rideterminare , e recuperare se già versate, le imposte in precedenza dichiarate in eccesso, ovvero di far valere un maggior credito d'imposta o una maggiore perdita fiscale

L'AIDC con la norma di comportamento n. 196/2016 ha affermato che in base al principio di capacità ost., **qualsiasi contribuente ha sempre la possibilità di a suo ichiarazione emendabile, con la finalità di rideterminare, are gi mposte in precedenza dichiarate in eccesso, ovvero di far aggio osta o una maggiore perdita fiscale.**

Con la pubblicazione della norma di comportamento n. 196/2016 l'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC) recepisce le ultime indicazioni di prassi e giurisprudenza, in materia di dichiarazione integrativa a favore del contribuente.

Secondo quanto previsto, in tema di compensazione, dallo Statuto dei diritti del Contribuente di cui alla legge 212/2000, la correzione della dichiarazione nel caso di errore a danno del contribuente può avvenire, con la procedura già prevista in tema di errori contabili, integrando l'ultima dichiarazione presentata e procedendo alla compensazione del credito.

Secondo la norma di comportamento dell'AIDC la possibilità di integrare a favore l'ultima dichiarazione emendabile, spetta alla generalità dei contribuenti e per tutte le categorie di redditi, utilizzando la procedura della **"***dichiarazione integrativa***"** nei termini previsti dall'art. 2, c. 8-bis, del DPR 322/1998 e con le modalità operative indicate dalla Circolare Ministeriale n. 31 del 24 settembre 2013, per

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

l’eventuale evidenziazione di tutti gli effetti correttivi di errori anche di dichiarazioni di annualità pregresse ancora autonomamente accertabili in base all’art. 43, del DPR 600/73; il credito (o maggior credito) così scaturente dalla “*dichiarazione integrativa*” può essere utilizzato da qualsiasi contribuente in compensazione in base al generale principio di compensabilità del debito tributario previsto dall’art. 8, c. 1, della Legge 212/2000 e sulla base dell’art. 6, c. 8, dello Statuto del Contribuente e con le modalità dell’art. 17, del D.Lgs. n. 241/1997 .

Cosa prevede la norma

Il quadro normativo di riferimento è costituito dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, recante l'intestazione "*Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.*", e dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, relativo al "*rimborso di versamenti diretti*" di imposte sul redditi. Il citato articolo 2, ai commi 8 e 8 bis, prevede la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi.

Il comma 8-bis, aggiunto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, afferma che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di 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, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17.

Lo stesso art. 8, comma 6, dispone che per la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto si applica la citata disposizione di cui all'art. 2, cc. 8 e 8-bis.

In tema di rimborso di versamenti diretti, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, recita: *"il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria 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"*.

La giurisprudenza di legittimità

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016, ha affermato che il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa per la correzioni di eventuali errori a suo favore, entro il termine della scadenza della presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo; rimane ferma la possibilità per il contribuente di richiedere il rimborso entro i 48 mesi dal pagamento e , in ogni caso, di dimostrare, in sede contenziosa la propria richiesta documentando gli errori commessi.

La norma dell'AIDC

L'AIDC con la norma n. 196/2016 evidenzia che le dichiarazioni fiscali non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza, sicché possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritrattate 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. Il principio, consolidato in giurisprudenza, trae diretto fondamento dall'articolo 53 della Costituzione.

L'associazione con la nota in commento evidenzia che se la correzione degli errori viene effettuata con la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. 322 del 1998 (entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo), l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni:

- può essere utilizzato in compensazione, nel modello F24, ai sensi dell'articolo 17, del D. Lgs. n. 241 del 1997;
- altrimenti è possibile presentare istanza di rimborso delle maggiori imposte versate con la procedura di cui all'articolo 38, del D.P.R. 602 del 1973.

La possibilità di attivare la compensazione nel modello F24 ove sia presentata una dichiarazione integrativa entro il termine della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, indipendentemente dalla possibilità, negli altri casi, di chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate ai sensi dell'articolo 38, del D.P.R. 602 del 1973, consente di dare concreta attuazione all'articolo 8, comma 1 della legge 2012 del 2000 (Statuto del contribuente) secondo cui "*l'obbligazione tributaria può*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

essere estinta anche per compensazione".

L'AIDC, tuttavia, evidenzia che il fatto che il potere regolamentare in materia di compensazione del debito tributario non sia stato sino ad ora esercitato dall'autorità preposta, in quanto il decreto attuativo che è previsto al comma 6, dell'articolo 8, della Legge 212/2000, non è stato ancora emanato, non può precludere al contribuente l'esercizio di tale diritto di compensazione come modalità estintiva dell'obbligazione tributaria.

Una procedura idonea a rendere effettivamente attivabile il duplice diritto del contribuente di emendare la propria dichiarazione dei redditi e di estinguere l'obbligazione tributaria per compensazione è stata resa operativa con le indicazioni contenute nella circolare 31/E del 2013 dell'Agenzia delle Entrate e con l'introduzione nei modelli della dichiarazione dei redditi di un'apposita sezione del quadro RS, quest'ultima prevista peraltro esclusivamente per la correzione degli errori contabili che abbiano comportato violazioni del principio della competenza nel reddito d'impresa.

La norma di comportamento dell'AIDC non fa altro che adattare l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria a tutte le posizioni reddituali affermando che ogni errore (ad esempio la tassazione di un reddito non dovuta o la mancata inclusione di oneri nel modello Unico) che ha comportato un maggior carico tributario rispetto a quello effettivamente dovuto in base alla reale capacità contributiva, può essere corretto mediante l'integrazione della ultima dichiarazione presentata procedendo, se del caso, alla compensazione in base ai principi generali espressi dallo Statuto dei Diritti del Contribuente (art. 8). A fronte di tale generalizzata possibilità di integrare l'ultima dichiarazione, deve essere garantito un equilibrio anche in relazione alla attività di controllo che, ovviamente, devono essere effettuate dall'Amministrazione finanziaria.

Le modalità operative indicate nella **circolare 31/E/2013** consentono di evitare che si verifichi una doppia imposizione nell'ipotesi in cui l'errore sia incorso in un periodo per il quale non sia più possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore, in quanto scaduto il termine previsto dall'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998; in tal caso, il contribuente può rimediare all'errore ricalcolando le imposte per tutte le annualità interessate dall'errore e presentando una dichiarazione integrativa solo per l'ultima annualità emendabile.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'AIDC ritiene che procedura sopra descritta trae fondamento normativo nei principi generali di emendabilità della dichiarazione e di opponibilità dei crediti tributari in compensazione dei debiti, la sua utilizzabilità non può essere limitata, da un punto di vista soggettivo, esclusivamente a quei contribuenti che redigono le scritture contabili ed il bilancio di esercizio e che possono incorrere in una violazione del principio di competenza.

Secondo l'AIDC il diritto riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate ai contribuenti di **correggere gli errori contabili** nei quali siano incorsi i titolari di reddito d'impresa vale anche se l'Amministrazione finanziaria non lo ha confermato e le istruzioni al quadro RS del modello UNICO non lo prevedono non solo per correggere gli errori sulla competenza dei costi e dei ricavi d'impresa, ma in ogni caso in cui sia necessario rettificare precedenti dichiarazioni indipendentemente dai termini di cui al comma 8-bis dell'articolo 2, del DPR n. 322 del 1998, in quanto, utilizzando la procedura indicata nella circolare Ministeriale n. 31/E del 2013, tali termini vengono comunque rispettati.

29 settembre 2016

Federico Gavioli

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D