

LE DICHIARAZIONI DEI REDDITI SONO RITRATTABILI?

a cura Alessandro Borgoglio

Accade spesso che il contribuente si renda conto, molto tempo dopo, di aver commesso degli errori o delle omissioni nella compilazione della dichiarazione dei redditi a suo tempo presentata. Diviene allora fondamentale conoscere se essa possa essere emendata da parte del contribuente e, in caso affermativo, con quali termini e modalità.

La Suprema Corte di Cassazione ha affermato, nella sentenza del 2 marzo 2004, numero 4236, che “La dichiarazione dei redditi non costituisce la fonte dell'obbligo tributarlo, né produce effetti assimilabili a quelli di una confessione, ma rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione delle imposte; perciò non preclude al contribuente - anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva - di dimostrare l'inesistenza, anche parziale, dei presupposti di imposta erroneamente dichiarati (Cass., Sez. tributaria 20 dicembre 2002, n. 18163)”.

Tuttavia, i Giudici di piazza Cavour, in alcune altre sentenze¹ hanno affermato che le dichiarazioni “... sono assoggettate a vincoli di forma e di tempo che inducono ad affermare la loro irretrattabilità ... Esse, pertanto, ... possono essere emendate ed, in buona sostanza, ‘sostituite’ soltanto entro i termini previsti per una valida dichiarazione”.

Da quanto sopra esposto, sembrerebbe, pertanto, che la Cassazione riconosca al contribuente il diritto di emendare la dichiarazione originariamente presentata ma soltanto entro i termini per una valida dichiarazione.

Occorre illustrare, quindi, le disposizioni di riferimento per la presentazione di una nuova dichiarazione dei redditi “sostitutiva” della precedente (c.d. “dichiarazione integrativa”)².

¹ Cass. 6837/1994, 10055/2000.

² La dichiarazione integrativa a cui ci si riferisce nel presente scritto è quella che viene comunque presentata dopo novanta giorni dalla scadenza del termine dichiarativo. Occorre precisare, infatti, che l'ordinamento prevede anche la possibilità di presentare un altro tipo di dichiarazione che possa correggere quella originaria: si tratta della c.d. “correttiva nei termini”, che può essere presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del D.P.R. 322/1998.

QUADRO NORMATIVO

Le norme che disciplinano la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa attraverso la quale apportare rettifiche alla dichiarazione originaria sono contenute nell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998. In particolare il comma 8 dispone che "Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni 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, e successive modificazioni", mentre il successivo comma 8-bis stabilisce 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, 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 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 dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997".

Come si può subito notare, i due commi sono testualmente molto simili ma, in verità, contengono due importanti differenze:

1. il comma 8 consente di correggere "errori od omissioni" entro il termine per l'attività di accertamento (31 dicembre del quarto anno successivo a quello della dichiarazione), mentre la disposizione successiva statuisce la possibilità di sanare "errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o minor credito" non oltre il termine per la presentazione della dichiarazione successiva;
2. la prima disposizione non contempla la possibilità di utilizzare in compensazione il credito eventualmente emergente dalla correzione, mentre il comma successivo ne prevede esplicitamente l'opzione.

Tale dubbia impostazione dell'articolo di legge in esame, ha portato a creare una sorta di doppio binario su cui viaggiassero separatamente le dichiarazioni integrative a favore del Fisco e quelle, invece, a favore del contribuente, determinando anche – secondo alcune tesi – un diverso termine di presentazione per l'una e per l'altra.

LA C.D. “DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE” SECONDO LA PRASSI DEL FISCO

Atteso che non vi siano incertezze per quanto concerne il termine quadriennale³ per sanare quegli errori od omissioni la cui correzione avvenga attraverso una dichiarazione integrativa a favore dell’Erario, con l’indicazione, pertanto, di un maggior debito o minor credito del contribuente, notevoli dubbi si hanno, invece, allorché a beneficiare di una nuova dichiarazione integrativa sia proprio quest’ultimo, ovvero nel caso in cui la correzione degli errori od omissioni determini un minor debito d’imposta o un maggior credito del contribuente.

Infatti, mentre la dottrina ed altri autorevoli osservatori⁴ hanno sempre affermato che il contribuente è legittimato a presentare una nuova dichiarazione integrativa a sé favorevole entro il termine quadriennale per l’accertamento, ai sensi del citato comma 8, l’Agenzia delle Entrate, invece, ha ribadito, ancora recentemente⁵, che “... la dichiarazione integrativa che evidenzia esiti favorevoli per il contribuente, presentata ai sensi dell’articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (aggiunto dall’articolo 2, comma 1, lettera e), del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435) non possa essere presentata decorso il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo”.

Una posizione così netta dell’Amministrazione Finanziaria, che impediva al contribuente, una volta decorso il termine per la dichiarazione successiva, di recuperare quanto eventualmente versato in eccesso, non poteva che suscitare qualche perplessità anche presso le più autorevoli sedi istituzionali⁶, che, in qualche modo, evidenziarono la possibile violazione, in tale posizione, del principio di bilanciamento delle parti, nonché quello di capacità contributiva di cui all’articolo 53 della Costituzione. Infatti, mentre all’Ufficio veniva riconosciuto il termine quadriennale per rettificare, a seguito di accertamento, le dichiarazioni del contribuente, a quest’ultimo, invece, veniva riconosciuto il termine molto più corto di circa un anno (ovvero quello per la presentazione della dichiarazione del periodo d’imposta successivo).

³ Tale termine quadriennale è quello attualmente previsto per l’accertamento da parte dell’Ufficio ai sensi dell’articolo 43, comma 1, del D.P.R. 600/1973.

⁴ D. Deotto, “Entrate e contribuenti, correzioni su piani diversi”, in “Il Sole 24 Ore” del 25 febbraio 2008, pagina 34; E. De Mita, “Dichiarazioni con ritrattabilità ancora limitata”, in “Il Sole 24 Ore” del 11 novembre 2007, pagina 19; M. Bonazzi, “Errori? Due chance per rimediare”, in “Italia Oggi – Sette” del 29 dicembre 2008, pagina 13.

⁵ Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2007, numero 24/E.

⁶ A seguito della risoluzione del 14 febbraio 2007, numero 24/E, l’Avvocatura Generale dello Stato aveva richiesto all’Agenzia delle Entrate di fornire chiarimenti in merito alle posizioni in essa sostenute, paventando la possibile illegittimità delle stesse e, in caso di una loro conferma, del proliferare del contenzioso.

L'Agenzia delle Entrate aveva allora ammorbidito la propria posizione, emettendo la risoluzione del 2 dicembre 2008, numero 459/E, – ultimo documento di prassi sul tema –, con la quale affermava che laddove “...non sia più possibile per decorrenza dei termini (risoluzione n. 24/E del 2007) utilizzare la modalità di cui all’articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, il contribuente può recuperare l’eventuale imposta versata in eccesso mediante istanza di rimborso ai sensi dell’articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, da presentare entro quarantotto mesi decorrenti dal pagamento eseguito in assenza del presupposti o dal pagamento del saldo”.

Da quanto sopra esposto, appare evidente che l’Agenzia delle Entrate, ancora oggi, ritenga che il citato comma 8 – quello, cioè, che fa riferimento a generici “errori od omissioni” – sia applicabile soltanto per sanare dichiarazioni sbagliate a favore del Fisco, e non anche quelle a favore del contribuente, per le correzioni delle quali sarebbe possibile avvalersi, pertanto, solo del comma 8-bis, che dispone il termine “corto” (di circa un anno) per la presentazione della dichiarazione integrativa. Oltre – sostiene sempre l’Amministrazione Finanziaria – occorre presentare una domanda di rimborso per ottenere la restituzione di quanto eventualmente versato in eccesso.

LA GIURISPRUDENZA

A parere di chi scrive, la giurisprudenza, attualmente, non può venire in aiuto del contribuente che si sentisse leso nei suoi diritti da una simile posizione del Fisco. Ciò, sostanzialmente, per i due seguenti motivi.

- a) Le Commissioni tributarie hanno mostrato, come spesso accade, un orientamento non uniforme sul tema, di cui ne sono la dimostrazione alcune recenti decisioni: talvolta, infatti, i giudici tributari hanno affermato la piena legittimità della dichiarazione integrativa a favore del contribuente presentata oltre il termine della dichiarazione successiva, ai sensi dell’articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998⁷; in altre occasioni, invece, i giudici di merito hanno stabilito che “... i principi informatori dell’ordinamento tributario ... conducono a ritenere la dichiarazione annuale emendabile attraverso lo strumento della dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d’imposta successivo ovvero per il tramite della procedura ex art 38, D.P.R. 602/1973, entro il termine di quarantotto mesi, assolvendo ai relativi oneri probatori”⁸.

⁷ Decisione della Commissione tributaria provinciale di Modena del 5 maggio 2009, numero 66/06/2009.

⁸ Decisione della Commissione tributaria regionale del Lazio numero 77/2009.

- b) La Suprema Corte di Cassazione, invece, in una recente sentenza⁹, ha ribadito che le dichiarazioni "... sono soggette e vincoli di forma e di tempo che inducono ad affermare la loro irretrattabilità ... esse pertanto possono essere emendate ... soltanto entro i termini previsti per una valida dichiarazione. In caso di mancata rettifica nei termini suddetti, la possibilità ... di addurre ... errori di fatto o di diritto ... finisce per potersi esprimere nei soli termini in cui la legge stessa preveda il diritto al rimborso". Tuttavia, alcune righe dopo, i Supremi Giudici hanno aggiunto che la dichiarazione "... è emendabile e ritrattabile. Ad un tal riguardo, il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione (che deve necessariamente esse fissato, altrimenti resterebbe gravemente violato il principio della certezza dei rapporti giuridici) va individuato, nel silenzio del legislatore sul punto, in quello quadriennale stabilito per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio".

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La possibilità di utilizzare la dichiarazione integrativa a favore del contribuente anche oltre il termine per la presentazione della dichiarazione successiva costituisce certamente, per questi, una soluzione più vantaggiosa rispetto alla presentazione dell'istanza di rimborso. Infatti:

- i. con la dichiarazione integrativa a favore è possibile inserire la richiesta di rimborso direttamente in essa, non occorrendo, per il contribuente, il compimento di ulteriori adempimenti; successivamente, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver eventualmente espletato i necessari controlli, emetterà il rimborso, se dovuto;
- ii. la presentazione di un'autonoma istanza di rimborso comporta, invece, l'allegazione, fin da subito, della documentazione necessaria a ricostruire la genesi degli errori commessi, ed a dimostrare i presupposti del rimborso richiesto;
- iii. con l'istanza di rimborso, inoltre, nel caso in cui l'Amministrazione non si pronunci con apposito provvedimento, si applica il principio del silenzio-rifiuto, avverso il quale il contribuente deve necessariamente proporre ricorso alla Commissione tributaria, entro novanta giorni dalla data di presentazione della domanda, per far valere il suo diritto al rimborso.

In conclusione, pertanto, stante la prassi attuale dell'Amministrazione Finanziaria e l'orientamento non ancora uniforme della giustizia tributaria, per

⁹ Cass. 18076 del 5 maggio 2008. In senso conforme Cass. 21944/2007.

motivi di prudenza, sarebbe forse opportuno procedere come illustrato nella seguente tabella, al fine di evitare un sicuro contenzioso¹⁰.

Comportamento	Termine	Vantaggio	Limite
Dichiarazione integrativa a favore	Data di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno d'imposta successivo	Possibilità di utilizzare il credito in compensazione tramite F24	Il contribuente si deve rendere conto in tempi brevi degli errori e delle omissioni
Istanza di rimborso	Entro 48 mesi dalla data di versamento	Il contribuente ha a disposizione molto tempo per accorgersi degli errori od omissioni commesse	Il contribuente deve provare documentalmente, sin da subito, la genesi degli errori commessi, e dimostrare l'esistenza dei presupposti al rimborso richiesto. E' possibile incorrere, inoltre, nel silenzio-rifiuto dell'amministrazione, avverso il quale si rende necessario il ricorso entro 90gg dalla data della domanda di rimborso

Alessandro Borgoglio
25 Settembre 2009

¹⁰ Nulla vieta, peraltro, ad un contribuente "consapevole" di percorrere volontariamente la strada del contenzioso per dimostrare – se lo ritiene esistente – il proprio diritto a rettificare la dichiarazione, in senso a sé favorevole, anche dopo il decorso del termine per la dichiarazione successiva.