

La rettificabilità delle dichiarazioni fiscali

di Fabio Carrirolo

Aspetti generali

Le dichiarazioni fiscali recano la sintesi di una complessiva situazione del contribuente, che viene esibita all'amministrazione finanziaria e costituisce poi il punto di riferimento essenziale anche per gli eventuali controlli (liquidazione, controllo formale, accertamento), salvo il caso in cui la dichiarazione non sia stata presentata e il controllo assuma quindi la forma dell'accertamento d'ufficio.

Costituendo delle manifestazioni di scienza, le dichiarazioni non costituiscono la fonte dell'obbligo tributario ma semmai un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta. È pertanto possibile, a determinate condizioni, emendare e ritrattare la dichiarazione già trasmessa.

Nel presente articolo si tenterà di ricostruire la problematica con uno sguardo al pensiero delle Corti e alla prassi dell'amministrazione.

La giurisprudenza di merito

Tra le molte pronunce giurisprudenziali rese dalle commissioni tributarie, che hanno valorizzato i principi generali al di là dei vincoli del D.P.R. n. 322/1998, si segnalano le seguenti:

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- CTR Lombardia, sezione XXII, sent. n. 135 del 28.3.2008 (udienza del 22.11.2007): l'errore commesso dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi (nel caso esaminato, si trattava dell'omessa indicazione di un credito d'imposta in compensazione con l'eccedenza di IVA a debito) può essere emendato anche alla luce del principio di leale collaborazione fra Fisco e contribuente e di capacità contributiva;
- CTP Milano, sezione III, sent. n. 185 del 14.7.2008 (udienza del 16.6.2008): se il contribuente ha omesso per errore di indicare - in sede di redazione della dichiarazione dei redditi - taluni costi deducibili agli effetti della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non può essere accolta l'istanza di rimborso formulata ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 in quanto tale richiesta non trova fondamento nella dichiarazione presentata. Secondo la CTP, quindi, il contribuente avrebbe dovuto correggere l'errore secondo le facoltà accordategli dall'ordinamento tributario (mediante rettifica della dichiarazione);
- CTP Bologna, sezione XVII, sent. n. 226 del 19.11.2008 (udienza del 22.10.2008): è legittima l'iscrizione a ruolo da parte dell'amministrazione delle somme a titolo di imposta e delle relative sanzioni per effetto delle modificazioni all'originaria dichiarazione annuale presentata dal contribuente ed emendata per effetto di successiva dichiarazione integrativa;
- CTR Piemonte, sezione XXV, sent. n. 2 del 27.1.2009 (udienza del 12.12.2008): la possibilità di dedurre, nell'ambito del reddito d'impresa, i costi sostenuti con soggetti residenti in Paesi «*black list*» è subordinata alla dimostrazione che tali soggetti svolgono un'effettiva attività commerciale od industriale, e l'omessa annotazione separata di tali costi in dichiarazione costituisce una violazione di natura sostanziale, non sanabile attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa;
- CTP Modena, sezione VI, sent. n. 66 del 5.5.2009: la compensazione di un credito (originato dall'errore in dichiarazione) con il debito fiscale può essere effettuata entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione successiva; decorso tale termine, deve invece riconoscersi al

contribuente il diritto di correggere l'errore entro anni cinque ai sensi dell'art. 2, ottavo comma, del D.P.R. n. 322/1998;

- CTR Lazio, sezione XXVI, sent. n. 77 del 26.6.2009: (udienza del 23.4.2009): alla luce dei principi informatori dell'ordinamento tributario costituiti dalla capacità contributiva, dalla tutela della buona fede e dell'affidamento, la dichiarazione annuale è ritenuta 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 (di rimborso) di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, entro il termine di 48 mesi, assolvendo ai relativi oneri probatori;

- CTR Campania, sezione IX, sentenza n. 348 del 22.12.2009 (udienza del 21.10.2009): la dichiarazione fiscale è soggetta alla facoltà di modificazione da parte del contribuente per evidenziare la sussistenza di errori od imperfezioni che hanno determinato un maggior aggravio di imposte, ovvero un minor credito d'imposta.

L'orientamento delle Sezioni Unite

La Suprema Corte ha affermato a sezioni unite - nella sentenza 25.10.2002, n. 15063 - che la generale possibilità di rettificare o di ritirare, in tutto o in parte, la dichiarazione dei redditi deriva:

- dalla sua natura di **atto non negoziale e non dispositivo**, recante **una mera esternazione di scienza e di giudizio**, in linea di principio modificabile nell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione;

- dal fatto che essa non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'*iter* procedimentale finalizzato all'accertamento di tale obbligazione e al soddisfacimento delle ragioni erariali;

- dalla considerazione che si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, primo comma, Cost.) un sistema legislativo che, negando radicalmente la ret-

tificabilità della dichiarazione, sottoponesse il contribuente a un prelievo fiscale indebito.

Nella quasi coeva sentenza n. 17394 del 6.12.2002, le stesse SS.UU. civili hanno rilevato che, sulla premessa dell'emendabilità, o ritrattabilità, di ogni dichiarazione dei redditi che si riveli oggettivamente erronea ed inesatta, va riconosciuto ai contribuenti il diritto di rilevare gli errori e le inesattezze (di fatto o di diritto, testuali o extratestuali) compiuti nella redazione dell'atto, al fine di sottrarsi a oneri tributari più gravosi di quelli ai quali per legge egli può, e deve, essere sottoposto.

La procedura formale di rettifica della dichiarazione fiscale

Secondo la normativa di riferimento, che circoscrive l'ambito della rettificabilità della dichiarazione, la possibilità di intervenire con dichiarazione integrativa / correttiva (possibile nei termini dell'art. 13 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, nonché dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998) dovrebbe necessariamente ricollegarsi alla commissione di errori (di fatto, di diritto, etc.), ovvero a omissioni, e non già a un'«erroneità» generale di quanto dichiarato, o, ancora, a una semplice situazione di «indebito oggettivo», che si verifica quando la dichiarazione presentata è suscettibile di generare un prelievo totalmente o parzialmente non dovuto.

Vanno poi sicuramente tenuti distinti i due momenti della dichiarazione (mera esternazione di scienza e di giudizio, come da costante giurisprudenza della Suprema Corte) e del versamento: la dichiarazione può infatti essere rettificata anche se il tributo non è stato (indebitamente) versato.

Per tale motivo, il diritto alla rettifica della dichiarazione non sembra interferire con quello al **rimborso dei tributi**, in particolare secondo l'art. 38 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602.

Si pone però il seguente problema: in presenza di un tributo indebitamente versato, possono considerarsi fungibili o «combinabili» la

procedura di rimborso dei versamenti diretti e quella di rettifica della dichiarazione?

A tale riguardo, occorre rammentare che:

- nel primo caso (rimborso dei versamenti diretti), il contribuente può ottenere soddisfazione, oltre che in caso di errore, anche nei casi di «duplicazione od inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento»;
- nel secondo (rettifica della dichiarazione), la limitazione alle ipotesi di «errore» e «omissione» sembrerebbe invece restringere il campo applicativo alle sole fattispecie caratterizzate dalla «non volontarietà» dell'azione.

La procedura di rettifica della dichiarazione può altresì essere funzionale anche al ripristino *ex post* di una situazione che non aveva generato alcun obbligo di versamento (in particolare, alla corretta rappresentazione di componenti reddituali negativi).

La rettifica formale e quella giurisprudenziale

Si registra una discrasia tra la **procedura di rettifica «formale»** della dichiarazione, possibile - a norma del predetto comma 8-*bis* dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 - entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta successivo, con possibilità di utilizzo in compensazione dell'eventuale credito risultante (decorso tale termine, rimane però possibile la presentazione di istanza di rimborso), e la **facoltà di rettifica** cui fanno riferimento le sentenze delle commissioni e della Cassazione, esercitabile entro i più lunghi termini di decadenza per l'accertamento da parte dell'Ufficio.

In tale contesto, l'istanza di rimborso sembra costituire l'unica procedura non contestabile per poter richiedere e ottenere quanto è stato versato in eccesso, e in tale sede può esser data evidenza delle circostanze (erroneamente esposte in una dichiarazione fiscale) che hanno originato il

problema. In caso di diniego espresso, o di silenzio-rifiuto, il contribuente potrà ricorrere alla commissione tributaria provinciale¹.

I rimborsi nel settore delle imposte sui redditi

Secondo le risalenti previsioni dell'art. 38 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, i soggetti che abbiano effettuato versamenti diretti possono presentare all'Intendente di Finanza (attualmente, alla direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate) un'istanza di rimborso finalizzata a rimuovere le conseguenze, pregiudizievoli per il contribuente, di:

- errori materiali;
- duplicazione del versamento;
- inesistenza totale o parziale del relativo obbligo.

Nel caso di somme soggette a ritenuta, la medesima istanza può essere presentata dal percipiente.

In ogni caso, il termine decadenziale per l'esercizio del diritto è di 48 mesi dalla data di effettuazione del versamento o della ritenuta.

La differente ipotesi del rimborso d'ufficio, disciplinata dall'art. 41 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, ricorre quando gli errori materiali o le duplicazioni sono dovute all'ufficio fiscale, e comporta, per lo stesso, l'obbligo di effettuare il rimborso delle maggiori somme iscritte a ruolo.

La norma si applica anche:

- per il rimborso della differenza, quando l'ammontare della ritenuta d'acconto effettuata dai sostituti d'imposta supera quello dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell' art. 36-bis, D.P.R. 29.9.1973, n. 600;
- per i crediti d'imposta derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni effettuate ai sensi dello stesso art. 36-bis.

¹ Affinché si formi il silenzio-rifiuto devono trascorrere almeno 90 giorni dalla presentazione della domanda di restituzione (a sua volta proposta nei termini stabiliti da ciascuna legge d'imposta, ovvero - in mancanza di disposizioni specifiche - entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione).

Secondo quanto disposto dall'art. 19 del D.Lgs. 26.02.1999, n. 46, vigente dall'1.7.1999, le disposizioni del richiamato art. 41 valgono per il solo comparto delle imposte sui redditi.

Rettifica e istanza di rimborso

A seguito della presentazione della dichiarazione fiscale rettificativa, può essere presentata istanza di rimborso secondo quanto a suo tempo consentito dall'art. 9, settimo comma (già comma ottavo), del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (abrogato dall'art. 9 del D.P.R. 22.07.1998, n. 322), e attualmente previsto dalle nuove disposizioni in materia.

La problematica in esame dà origine a più questioni, se si considera che la rettifica della dichiarazione (possibile nei termini dell'art. 13 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, nonché dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 22.7.1998, n. 322) dovrebbe necessariamente ricollegarsi alla commissione di errori (di fatto, di diritto, etc.), ovvero a omissioni, e non già a un'«erroneità» generale di quanto dichiarato, o, ancora, a una semplice situazione di «indebito oggettivo», che si verifica quando la dichiarazione presentata è suscettibile di generare un prelievo totalmente o parzialmente non dovuto.

Vanno poi sicuramente tenuti distinti i due momenti della dichiarazione (mera esternazione di scienza e di giudizio, come da costante giurisprudenza della Suprema Corte) e del versamento: la dichiarazione può infatti essere rettificata anche se il tributo non è stato (indebitamente) versato.

Per tale motivo, il diritto alla rettifica della dichiarazione non sembra interferire con quello al rimborso dei tributi, in particolare secondo l'art. 38 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602.

Si pone però il seguente problema: in presenza di un tributo indebitamente versato, possono considerarsi fungibili o «combinabili» la procedura di rimborso dei versamenti diretti e quella di rettifica della dichiarazione?

A tale riguardo, occorre rammentare che:

- nel primo caso (rimborso dei versamenti diretti), il contribuente può ottenere soddisfazione, oltre che in caso di errore, anche nei casi di «duplicazione od inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento»;
- nel secondo (rettifica della dichiarazione), la limitazione alle ipotesi di «errore» e «omissione» sembrerebbe invece restringere il campo applicativo alle sole fattispecie caratterizzate dalla «non volontarietà» dell'azione.

Infine, la procedura di rettifica della dichiarazione può essere funzionale anche al ripristino *ex post* di una situazione che non aveva generato alcun obbligo di versamento (in particolare, alla corretta rappresentazione di componenti reddituali negativi).

Si registra inoltre a tale riguardo una discrasia tra la procedura di rettifica «formale» della dichiarazione, possibile - a norma del predetto comma 8-bis - entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta successivo, con possibilità di utilizzo in compensazione dell'eventuale credito risultante (decorso tale termine, rimane però possibile la presentazione di istanza di rimborso), e la facoltà di rettifica cui fanno riferimento le sentenze delle commissioni e della Cassazione, esercitabile entro i più lunghi termini di decadenza per l'accertamento da parte dell'Ufficio.

In tale contesto, l'istanza di rimborso sembra costituire l'unica procedura non contestabile per poter richiedere e ottenere quanto è stato versato in eccesso, e in tale sede può esser data evidenza delle circostanze (erroneamente esposte in una dichiarazione fiscale) che hanno originato il problema. In caso di diniego espresso, o di silenzio-rifiuto, il contribuente potrà ricorrere alla commissione tributaria provinciale².

² Affinché si formi il silenzio-rifiuto devono trascorrere almeno 90 giorni dalla presentazione della domanda di restituzione (a sua volta proposta nei termini stabiliti da ciascuna legge d'imposta, ovvero - in mancanza di disposizioni specifiche - entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione).

Il pensiero della Cassazione

Secondo la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, espressasi con la sentenza 2.3.2004, n. 4238, l'ordinaria procedura di rimborso secondo le disposizioni dell'art. 38, primo comma, del D.P.R. n. 602/1973, vale a rettificare in senso favorevole al contribuente l'obbligazione tributaria con riferimento ai periodi anteriori al 1° gennaio 2002, senza ulteriori vincoli temporali o procedurali.

A decorrere da tale data, il diritto del contribuente a non essere gravato da un tributo maggiore di quello dovuto, per effetto di propri errori e omissioni, potrà ugualmente essere esercitato, mediante la produzione della dichiarazione integrativa prevista dal comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, la quale è però soggetta a maggiori vincoli oggettivi e temporali rispetto al semplice esercizio del rimborso.

In relazione alla problematica illustrata, si potrebbe affermare che l'intervento della Suprema Corte ha affermato la «portata generale» delle procedure di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, al quale verrebbe attribuito il carattere di strumento ordinario (se non esclusivo) per il ripristino delle situazioni giuridiche soggettive incise da un prelievo fiscale indebito.

La dichiarazione integrativa a favore in assenza di errori

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 132/E del 2010 puntualizza che l'art. 5, D.L. n. 79/2009, non reca una previsione generale di non cumulabilità del beneficio fiscale (c.d. «Tremonti-ter») con altre agevolazioni.

«Ciò porta a ritenere che l'agevolazione sia cumulabile con altre misure di favore salvo che le norme disciplinanti le altre misure, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli organi eroganti, non dispongano diversamente».

Essendo quindi rimessa alle precisazioni ufficiali ministeriali la soluzione della questione principale (riguardante la possibilità di cumulo tra le due

agevolazioni), l’Agenzia, in coerenza con le riflessioni dell’Assonime, ritiene ammissibile la presentazione di una dichiarazione integrativa « ... *per correggere errori od omissioni quali, ad esempio, l’omessa indicazione di debite deduzioni dall’imponibile da cui derivi l’assoggettamento del dichiarante a oneri tributari diversi e più gravosi di quelli che, in base alle leggi vigenti, dovrebbero restare a suo carico, ovvero l’indicazione di un maggior reddito imponibile e, quindi, di un maggior debito d’imposta o di un minor credito. In tale ipotesi, la dichiarazione integrativa è finalizzata a correggere errori od omissioni nell’indicazione di elementi funzionali alla determinazione del reddito imponibile e non anche a modificare scelte più o meno favorevoli*».

Non ricorre infatti nella situazione indicata, a parere dell’Agenzia, il problema evidenziato dalla Cassazione (sentenza 27.11.2006, 25056), ossia l’impossibilità di presentare dichiarazione integrativa per modificare un comportamento già assunto, in assenza di errori commessi, per «*esercitare nuovamente l’opzione offerta dal legislatore, ma a posteriori, cioè quando la precedente opzione si sia (...) rivelata meno favorevole*».

Mediante tale sistema, quindi, la deduzione relativa alla Tremonti-ter, non fruita «in prima battuta», può essere utilizzata *ex post* in sede di dichiarazione integrativa (a favore).

Più precisamente, come sopra osservato:

entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo a quello in cui la deduzione avrebbe dovuto essere operata (cioè entro il termine per la presentazione di Unico 2011, ovvero di Unico 2012) ⇒	può essere presentata la dichiarazione integrativa a favore
successivamente alla scadenza del predetto termine ⇒	può essere presentata istanza di rimborso della maggiore imposta versata nel periodo di imposta nel quale non è stata operata la deduzione entro il termine di 48 mesi decorrenti dal termine per il pagamento del saldo di imposta; avverso l'eventuale silenzio-rifiuto dell'amministrazione sull'istanza di rimborso è ammesso ricorso al giudice tributario

La dichiarazione integrativa a sfavore

In ipotesi analoghe a quella vista sopra viene ammessa dall'Agenzia delle Entrate anche la dichiarazione integrativa a sfavore, nel caso in cui la questione principale (cumulo delle agevolazioni) dovesse risolversi in senso negativo: in tale ipotesi, la dichiarazione integrativa potrà essere presentata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

La presentazione di una dichiarazione integrativa dalla quale dovesse risultare una maggiore imposta dovuta (ovvero un minor credito spettante) costituirà titolo per la riscossione, oltre all'applicazione degli interessi e della sanzione per omesso, infedele o tardivo versamento dell'imposta di cui all'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471. Se però la dichiarazione integrativa a sfavore viene presentata prima dell'avvio

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

dell'attività di controllo, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, è ammesso il ravvedimento operoso [art. 13, co. 1, lett. b), D.Lgs. n. 471/1997], con versamento spontaneo della maggiore imposta, unitamente agli interessi e alla sanzione in misura ridotta.

La modifica dell'opzione per il rimborso

L'art. 7, primo comma, lettera g), del D.L. 13.5.2011, n. 70 («decreto sviluppo») ha disposto, nell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, l'inserimento di un nuovo comma 8-ter, in forza del quale è stabilito che i contribuenti possono integrare le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP, al fine di modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta in opzione per la compensazione del credito.

Letteralmente, la disposizione stabilisce infatti che *«la richiesta per rimborso d'imposta fatta dal contribuente in dichiarazione può essere mutata in richiesta di compensazione entro 120 giorni dalla presentazione della dichiarazione stessa»*.

Ciò può avvenire presentando una nuova dichiarazione, con modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione da modificare, entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, a condizione che il rimborso richiesto nella dichiarazione originaria non sia già stato erogato anche in parte.

Va peraltro evidenziato che, secondo le precisazioni precedentemente fornite dall'Agenzia delle Entrate nella **circolare 6.5.2011, n. 17/E**, in materia di IVA, il contribuente ha la facoltà di rettificare la richiesta di rimborso, optando per la compensazione, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, tramite l'invio di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998.

L'intervento normativo qui commentato, in buona sostanza, conferma e assorbe l'orientamento già espresso dall'amministrazione, consentendo il

ripensamento sull'opzione, ma entro un preciso limite temporale (120 giorni anziché un anno).

Si rammenta a tale riguardo che l'utilizzo in compensazione del credito risultante dalla dichiarazione può avvenire:

- **in forma «orizzontale»** nel modello F24, con altri importi a debito da versare (ritenute, contributi INPS, IVA periodica ...);
- **in forma «verticale»** nell'ambito della stessa imposta (ad esempio, con lo scomputo del credito IRES o IRAP dal relativo versamento in acconto).

Sulla base del testo normativo esaminato, salva la possibilità di modifiche in sede di conversione del decreto, la procedura non sembra adottabile per l'operazione inversa (dall'utilizzo in compensazione alla richiesta di rimborso).

Conclusivamente, è possibile affermare che l'integrazione della dichiarazione, originariamente finalizzata alla correzione di errori, estende il proprio raggio d'azione prestandosi anche al semplice «ravvedimento» in relazione a opzioni validamente esercitate.

I vantaggi della dichiarazione rettificativa rispetto all'istanza di rimborso

Rimborso e rettifica non sono esattamente la stessa cosa, giacché:

- la procedura di **rimborso su istanza di parte** è finalizzata alla ripetizione di tributi indebitamente versati, e si applica in ogni caso, e non solamente in presenza di errori od omissioni, grazie alla clausola residuale dell'inesistenza dell'obbligo di versamento;
- la procedura di **rettifica della dichiarazione** (sia a favore che a sfavore del contribuente) è invece finalizzata al ripristino di una «situazione dichiarativa», ovvero di una rappresentazione («esternazione di scienza e di giudizio») viziata da errori od omissioni, altrimenti passibile di produrre conseguenze negative per il contribuente, sia in ordine ai maggiori tributi eventualmente applicabili, sia in relazione alle possibili attività di accertamento.

Il maggior vincolo per i contribuenti che intendano correggere la dichiarazione relativa a un periodo d'imposta già concluso, sembra risiedere proprio nella più volte evidenziata limitazione alle ipotesi di erroneità e incompletezza della dichiarazione.

Si segnala, sul punto, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 14.10.2002, n. 325, che ha circoscritto tali nozioni affermando che la dichiarazione dei redditi, al pari delle altre dichiarazioni di scienza, è rettificabile solo in presenza di dolo, violenza o errore (per tale motivo, la dichiarazione integrativa era ritenuta preclusa in presenza di un'ipotesi di «mero ripensamento»).

L'istanza di rimborso oltre i termini per la rettifica

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta - su *input* dell'Avvocatura Generale dello Stato - con la propria pronuncia n. 459/E del 2.12.2008, riaffermando (con richiamo alla risoluzione n. 24/E del 2007 e alla circolare n. 6/E del 2002) che, una volta decorso il termine previsto dall'art. 2, comma 8-*bis*, del D.P.R. n. 322 del 1998 - ossia il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello per il quale è stato commesso l'errore - risulta preclusa la presentazione di dichiarazioni integrative a favore del contribuente.

È altresì affermato nella risoluzione che il principio dell'emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente mediante presentazione di istanza di rimborso deve intendersi riferito alla disciplina vigente prima delle modifiche apportate al D.P.R. n. 322/1998 dal D.P.R. n. 435/2001.

Ciò premesso, le conseguenze che la risoluzione trae aprono di fatto la via all'«integrabilità» della situazione fiscale dei contribuenti entro il termine di 48 mesi dal versamento effettuato.

A tale riguardo, l'Agenzia ha osservato che l'orientamento espresso nella sopra menzionata risoluzione n. 24/E del 2007 (emendabilità «illimitata» della dichiarazione riferita alla disciplina vigente prima della modifica del 2001) non è stato contraddetto dalle pronunce della S.C.³.

³ Cfr. la sentenza della Corte di Cassazione, sezione V, del 18.10.2007, n. 21944.

La medesima Corte ha tuttavia in altre occasioni ribadito – anche alla luce dello *Statuto del contribuente* – il principio dell'emendabilità «a tutto campo» della dichiarazione mediante la procedura disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973⁴.

Trovandosi a dover conciliare due divergenti filoni interpretativi della Cassazione, l'Agenzia delle Entrate ha concluso che:

- in prima istanza, la rettifica della situazione dichiarata dal contribuente può essere ottenuta entro il termine previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998 (termine di presentazione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta successivo);
- se il predetto termine è ormai decorso, entro 48 mesi dalla data del versamento attraverso la presentazione di un'istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Tale rimborso, secondo quanto è stato osservato dall'Agenzia, presuppone un'apposita istanza, da presentare - a pena di decadenza - entro un preciso termine, e richiede che sia il contribuente a dar prova delle circostanze che legittimano la ripetizione di quanto versato in eccesso⁵.

Per quanto poi riguarda l'individuazione del *dies a quo*, da cui decorre il termine decadenziale, l'Agenzia ha precisato – in coerenza con la giurisprudenza della S.C. – che:

- il termine decorre dal momento del pagamento del saldo d'imposta, giacché il versamento degli acconti avviene in forza di un titolo ancora precario e provvisorio⁶;
- se, tuttavia, l'obbligazione tributaria è inesistente sin dal momento del versamento, avvenuto per errore materiale, duplicazione d'imposta o originaria inesistenza totale o parziale della pretesa impositiva, il termine

⁴ Cfr.: Cass., sez. V, 8.6.2007, n. 13484; Cass., sez. V, 10.9.2001, n. 11545; Cass., SS.UU., 25.10.2002, n. 15063.

⁵ È a tale riguardo richiamata la sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, n. 18163 del 20.12.2002.

⁶ Cfr. Cass. n. 8199 del 17.4/29.8.1997 e n. 8606 del 23.5.1996.

decorre dalla data del versamento stesso, anche se avvenuto a titolo di acconto⁷.

Secondo la Cassazione il diritto al rimborso non è mai precluso

Il contenzioso di merito che ha condotto all'emanazione della **sentenza della Corte di Cassazione n. 6253 del 20.4.2012** trae origine dal diniego (silenzio-rifiuto) del rimborso della maggior IRPEG versata dalla società contribuente negli anni 2001 e 2002.

Il rimborso era stato negato, nel caso di specie, perché nelle dichiarazioni fiscali non era stato indicato il credito di imposta dovuto secondo la normativa tributaria; richiamando il principio di emendabilità generale delle dichiarazioni dei contribuenti, la CTR aveva riconosciuto alla presentazione dell'istanza di rimborso una funzione sostanzialmente «rettificativa» rispetto al dichiarato.

Secondo la ricorrente Agenzia delle Entrate, sulla base dei precedenti giurisprudenziali - Cass. n. 4238/2004, sopra citata -, a decorrere dall'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001 la disciplina dell'emendabilità della dichiarazione «a favore» *«suppone che la rettifica debba avvenire solo mediante apposita presentazione di dichiarazione integrativa, sicché sarebbe errata in diritto l'impugnata sentenza nella misura in cui ha invece ritenuto la facoltà del contribuente di emendare la dichiarazione, con indicazione del dato mancante, senza alcun limite di tempo»*.

La S.C. ha fatto salvo questo principio, quanto alla possibilità di rettificare la dichiarazione, ma ha respinto il ricorso per cassazione sulla base della «reciproca indifferenza» tra procedura di rettifica e procedura di rimborso, sostanzialmente affermando che:

- è diritto del contribuente di modificare *ex post* il dichiarato, e tale facoltà subisce il processo di evoluzione normativa sopra illustrato;

⁷ Cfr.: Cass., sez. V, 7.7.2000, n. 9156; 10.1.2004, n. 198; 20.9.2005, n. 18522; 15.9.2006, n. 20057; 20.12.2007, n. 26863.

- è altresì diritto del contribuente di ripetere, attraverso la procedura di rimborso, quanto versato in eccesso a fisco.

In definitiva, secondo la Corte, deve essere confermato il principio di diritto secondo il quale *«il contribuente, in base all'art. 2, comma 8-bis, del d.p.r. n. 322/1998, è titolare della generale facoltà di emendare i propri errori mediante apposita dichiarazione integrativa, la quale, peraltro, agli effetti dei termini di decadenza e stante la mancanza di modifiche allo specifico (e autonomo) regime delle restituzioni, **non interferisce sull'effettivo esercizio del diritto al rimborso**; sicché l'istanza di rimborso può essere proposta anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo»*.

I termini per l'accertamento sulla dichiarazione integrativa

Per quanto attiene i termini decadenziali entro i quali l'amministrazione finanziaria può legittimamente effettuare gli accertamenti sulla situazione dichiarativa dei contribuenti, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che questi decorrono (limitatamente agli elementi rettificati) dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa.

Questa puntualizzazione è contenuta nella **circolare dell'Agenzia delle Entrate 24.9.2013, n. 31/E**, che ha altresì affermato la possibilità da parte dei contribuenti di presentare una dichiarazione integrativa a favore per recuperare la deducibilità fiscale di componenti negativi di reddito in precedenza non dedotti.

In particolare l'Agenzia ha formulato le seguenti considerazioni:

- ai sensi dell'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- nel caso in cui il contribuente intenda, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, recuperare un elemento negativo non dedotto in precedenti annualità, nonché quando lo stesso integri la dichiarazione a proprio sfavore, per rilevare errori consistenti nell'omessa

imputazione di elementi positivi, l'attività di accertamento degli uffici si esplica in relazione e nei limiti degli elementi rappresentati nella medesima dichiarazione (integrativa);

- queste dichiarazioni rappresentano infatti *«lo strumento mediante il quale il contribuente può ottenere il riconoscimento di elementi rilevanti ai fini fiscali altrimenti non più opponibili all'amministrazione finanziaria per decorrenza dei termini ed è, pertanto, da ritenere idonea a "rigenerare" l'efficacia degli stessi nell'annualità di presentazione»*;
- *«pertanto, l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al citato articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi "rigenerati" in tale dichiarazione»*;
- *«ad esempio, se il contribuente, nell'anno 2013, fa valere l'esistenza di elementi di costo non dedotti nel 2008 presentando la dichiarazione integrativa a favore di UNICO 2012, gli uffici potranno controllare, entro il 31 dicembre 2017 (termine di accertamento di tale dichiarazione integrativa), i nuovi elementi "rigenerati", riferibili al periodo d'imposta 2008 ed ai successivi»*.

-

Alcune criticità

Ci si rende conto che la questione della «correzione» della dichiarazione pone numerosi problemi, che non possono essere facilmente risolti se non con attenzione particolare alle casistiche emergenti.

Sembra, innanzi tutto, che l'istanza di rimborso debba trovare fondamento in una dichiarazione (nella dichiarazione originariamente presentata, ovvero in una dichiarazione integrativa): si tratterebbe pertanto della «sanatoria» di un errore commesso nella dichiarazione, ovvero della conseguenza (sotto il profilo del ripristino della corretta obbligazione tributaria) della dichiarazione rettificativa. Occorrerebbe chiedersi a tale riguardo come «giochi» la disciplina civilistica della ripetizione

dell'indebito⁸, cioè se questa possa dar luogo alla rifusione del pagamento non dovuto dinanzi a un giudice ordinario, nel rispetto dei tempi di prescrizione.

Come è stato affermato in alcune pronunce giurisdizionali, poi⁹, le violazioni sostanziali non potrebbero essere sanate attraverso una dichiarazione integrativa. È chiaramente arduo discernere, a tale riguardo, cosa sia una «violazione sostanziale», anche se in materia si registrano numerosi interventi giurisdizionali e di prassi.

È forse più facile isolare l'area delle violazioni formali, rammentando che, secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate 3.8.2001, n. 77/E (par. 3.1), l'art. 10, terzo comma, dello *Statuto del contribuente* (L. n. 212/2000), ha previsto la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in una «*mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*». Secondo la pronuncia di prassi, la natura meramente formale è più facilmente riscontrabile «*nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo*». In particolare, le «*violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni (...)*», possono risultare non punibili, «*... essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio*».

La rettificabilità della dichiarazione dovrebbe quindi riguardare l'ambito di un «errore» (formale) ravvedibile, escludendo i comportamenti che possono essere oggetto di accertamento. Se ciò fosse vero, però, risulterebbero inutili i vincoli in materia di ravvedimento operoso, il quale

⁸ In base all'art. 2033 del codice civile, «*chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato. Ha inoltre diritto ai frutti e agli interessi dal giorno del pagamento, se chi lo ha ricevuto era in mala fede, oppure, se questi era in buona fede, dal giorno della domanda*».

⁹ Si veda in particolare CTR Piemonte, sezione XXV, sent. n. 2 del 27.1.2009, sopra richiamata.

è per l'appunto precluso se nel frattempo intervengono attività di controllo.

A ciò si aggiunga che, a norma dell'art. 8, quarto comma, dello *Statuto del contribuente*, **il rimborso deve essere effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta, o che era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.** Insomma: l'attività di accertamento ha anche il compito di verificare se il contribuente abbia versato più di quanto doveva, e in tale ipotesi il rimborso deve essere effettuato d'ufficio. In caso di inerzia, sembra difficile escludere (in capo al contribuente) il diritto di presentare formale istanza di rimborso, con il conseguente diritto all'azione giurisdizionale aventi la CTP.

26 settembre 2014

Fabio Carrirolo