

Dichiarazione dei redditi: termini per la rettifica a favore e a sfavore

Sergio Foti *Studio Foti-Chiarotti Commercialisti e Consulenti del lavoro in Modena*



Il punto sulla disciplina normativa, prassi e giurisprudenza relativa alla possibilità e modalità di rettifica della dichiarazione dei redditi a favore e a sfavore del contribuente

La possibilità di rettificare (*melius emendare*) la dichiarazione dei redditi⁽¹⁾ a favore del contribuente, non trova ancora soluzione unanime.

Infatti secondo l'ultima risoluzione ministeriale n. 459/E del 2 dicembre 2008, la dichiarazione integrativa a favore del contribuente può essere presentata entro il termine di presentazione di quella successiva ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998 non essendo applicabile il comma 8 del predetto articolo 2, che prevede i 4 anni per la presentazione della dichiarazione ex art. 43, Dpr n. 600/1973. La norma a parere dell'Amministrazione finanziaria riguarderebbe soltanto le situazioni a favore del contribuente.

Secondo quanto sostenuto dalla predetta risoluzione n. 459/E/2008, non rimarrebbe che l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del Dpr n. 602/1973, se si presenta una dichiarazione a favore oltre il termine di presentazione di quella successiva ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998. Il rimborso sarebbe poi ancorato con decorrenza dal saldo se dovuto, ovvero dalla data dell'acconto.

La giurisprudenza⁽²⁾, invece, ha affermato e ribadito il principio di parità e bilanciamento delle posizioni contribuente-fisco, secondo il quale il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione va individuato in quello quadriennale stabilito ai sensi dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998; infatti secondo la sentenza della Suprema Corte di Cassazione del 19 ottobre 2007, n. 21944 il con-

tribuente può rettificare a suo favore le dichiarazioni entro gli stessi termini che ha l'Ufficio per effettuare l'accertamento⁽³⁾.

La dottrina e il quadro normativo

Nei tempi più recenti è prevalso l'orientamento dottrinale per il quale sono da intendersi senz'altro rimovibili gli effetti della dichiarazione frutto di errore (di fatto o di diritto). Devono intendersi quindi irretrattabili soltanto le dichiarazioni riferite a rapporti tributari che, per il trascorrere del tempo e/o per il sopravvenire di decadenze, si debbano ritenere esauriti. È pacifica oramai la natura della dichiarazione dei redditi di dichiarazione di scienza e non assimilabile alla confessione e alla dichiarazione di volontà, e, quindi, la dichiarazione deve essere considerata una esternazione e dichiarazione di scienza ritrattabile.

Il comma 8 dell'art. 2, Dpr n. 322/1998 prevede la rettifica in seguito ad errori od omissioni, senza distinguere se gli stessi determinano una situazione a favore o a sfavore.

Il comma 8-bis dell'art. 2, Dpr n. 322/1998, prevede, integrato dal Dpr 7 dicembre 2001, n. 435 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'art. 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

Termine di 4 anni per la dichiarazione integrativa

- (1) La ritrattabilità della dichiarazione è stata, fin da Ezio Vanoni, una conquista della dottrina e della giurisprudenza.
- (2) Tra tutte, Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 25 ottobre 2002, n. 15063 che ha messo un punto fermo alla complessa evoluzione dottrinale e giurisprudenziale sul tema della *ritrattabilità* della dichiarazione, affermando che la dichiarazione dei redditi è rettificabile a favore del contribuente e che la rettifica è operabile entro e non oltre i quarantotto mesi successivi al versamento del tributo non dovuto, a prescindere dalla natura giuridica dell'errore commesso.
- (3) In tal senso la Corte di Cassazione con sentenza 20 febbraio 2004, n. 3431.

può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Dlgs 9 luglio 1997, n. 241».

La dottrina maggioritaria recente⁽⁴⁾ ha sostenuto l'applicazione del termine quadriennale per l'emendabilità della dichiarazione, sostenendo la possibilità di *par conditio* per il contribuente che per esempio si accorge di aver dedotto quote di ammortamento inferiori, ovvero superiori, e quindi obbligato negli stessi termini a presentare una dichiarazione integrativa entro i quadriennali termini per l'accertamento di cui all'art. 43 del Dpr n. 600/1973, indipendentemente che sia a «favore» ovvero a «sfavore».

Una parte minoritaria della dottrina di matrice ministeriale⁽⁵⁾ sostiene il termine di presentazione annuale ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998. Alla base della tesi restrittiva si ipotizza un potenziale comportamento non lineare quale, per esempio, un'integrazione pro contribuente a ridosso dello specifico scadere del periodo di imposta, al fine di azzerare il termine per l'accertamento. Anche a seguito della risoluzione ministeriale n. 459/E del 2 dicembre 2008 che ha in parte rivisto e corretto la posizione ministeriale precedente (Rm n. 12/E del 17 gennaio 2006) aprendo alla richiesta di rimborso, taluni Uffici sostengono tale tesi. Detta posizione ministeriale appare non divisibile in quanto l'istanza di rimborso *de quo* nella sostanza non è altro che la predisposizione di una dichiarazione integrativa con conseguente liquidazione delle maggiori imposte a credito, contenente già il diritto al credito certo nell'*an* e nel *quantum* motivato ad esempio da versamento maggiore di imposte, da oneri deducibili maggiori e non indicati, e/o costi documentati legittimamente sostenuti.

La giurisprudenza e le decisioni della Cassazione

In una delle ultime sentenze della Cassazione del 2 luglio 2008, n. 18076 è stato affermato il principio di parità e bilanciamento delle posizioni contribuente-fisco, secondo il quale il termine ragio-

nevole per l'emendabilità della dichiarazione va individuato in quello quadriennale stabilito ai sensi dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998, principio ribadito dalla sentenza della Cassazione del 4 luglio 2007, n. 21944 e dalla sentenza della Cassazione, Sezioni Unite, del 25 ottobre 2002, n. 15063, giurisprudenza che estende e annulla le previsioni del comma 8-bis dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998 che manifesta forti profili di illegittimità.

Una delle questioni sulle quali la giurisprudenza, nel corso degli anni, ha visto pronunce assolutamente contrastanti è proprio quella della rettificabilità o meno, a favore del contribuente⁽⁶⁾, del contenuto delle dichiarazioni già presentate, ma «viziate» a causa di errori od omissioni non direttamente rilevabili dal contenuto della dichiarazione stessa. La questione, più volte sottoposta all'esame dei giudici di legittimità, trae origine, innanzitutto, dall'assenza nell'ordinamento giuridico tributario, sino all'entrata in vigore del Dpr n. 322/1998, di una disposizione come quella dell'art. 2, del citato decreto.

Le circolari e le risoluzioni ministeriali

Inizialmente la risoluzione ministeriale n. 12/E del 17 gennaio 2006 afferma il principio di emendabilità della dichiarazione senza limiti di tempo, come statuito nella sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 15063/2002 sulla base del principio costituzionale della capacità contributiva, nel caso di dichiarazione che non dia luogo a rettifica né in aumento né in diminuzione del reddito⁽⁷⁾.

La posizione ministeriale successiva nella risoluzione ministeriale n. 24/E del 14 febbraio 2007 addirittura arriva a negare il diritto al rimborso oltre il termine pervisto dall'art. 2, comma 8-bis, del Dpr n. 322/1998, e viene successivamente corretta in parte dalla risoluzione ministeriale n. 459/E del 2 dicembre 2008 che ammette il diritto al rimborso nel termine quadriennale, ma continua a negare il termine dei 4 anni - ex art. 43, Dpr n. 600/1973 - per la presentazione della dichiarazione *a favore*.

Istanza di rimborso subordinata alla dichiarazione integrativa

(4) Cfr. D. Deotto, *Dubbi sui tempi di rettifica*, in *Il Sole 24Ore del 4 maggio 2009*; D. Deotto, *Unico: dal 2008 disco verde per le dichiarazioni integrative*, in *Il Sole 24Ore del 25 febbraio 2008*; R. Fanelli, *Sanzioni fiscali e previdenziali*, Ipsa, 2004, pag. 134.

(5) Cfr. D. Liburdi, *Stesso piano per fisco e contribuenti*, in *Italia Oggi* del 5 dicembre 2008. Cfr. M. Chiorazzi-A. Iacono, *Modalità e termini per la correzione delle dichiarazioni fiscali: problematiche applicative ed orientamento della giurisprudenza di legittimità*, in *il fisco* n. 4 del 23 gennaio 2006, pag. 1-524.

(6) Cfr. G. Boletto, *Brevi note in tema di dichiarazione «ultratardiva»*, in *Rassegna tributaria* n. 1 di gennaio-febbraio 2007, pag. 102.

(7) Il caso di specie preso in esame nella Rm n. 12/E del 17 gennaio 2006 era relativo ad una correzione della dichiarazione che non dà luogo a rettifica né in aumento né in diminuzione del reddito; in tal caso il contribuente può rimediare all'omissione attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione integrativa, nella quale sono indicati separatamente i costi, senza particolari limiti di tempo, ma a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche.

AGENZIA DELLE ENTRATE**RISOLUZIONE 14 FEBBRAIO 2007, N. 24/E**

L'orientamento della Cassazione (concernente la possibilità di emendare la dichiarazione nel più ampio termine previsto per la presentazione dell'istanza di rimborso), riguarda, infatti, le ipotesi in cui non esistano specifiche norme che disciplinano i tempi e le modalità della rettifica della dichiarazione (si veda in proposito la ris. n. 12/E del 17.1.2006) e, nello specifico, trova applicazione per il periodo antecedente il 1° gennaio 2002, data di entrata in vigore del predetto comma 8-bis dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998. A conferma di tale ultima affermazione si richiama la sentenza della Corte di Cassazione n. 4238 del 2.3.2004, secondo cui la richiesta di rimborso, ai sensi della normativa vigente prima dell'entrata in vigore del comma 8-bis dell'art. 2 del Dpr n. 322/1998, «è idonea a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione dei redditi della quale questo dimostri l'erroneità, dato che non vi sono, prima del 2001, termini di decadenza (diversi da quelli previsti per il rimborso) per tale rettifica favorevole».

A meno di non voler ritenere, forzando il dato normativo e creando ulteriori ostacoli all'affermazione del diritto del contribuente di concorrere alle spese pubbliche secondo il principio di effettiva capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, la valida proposizione di un'istanza di rimborso, nell'ipotesi considerata, per effetto della disposizione regolamentare in esame, è comunque condizionata alla presentazione della di-

chiarazione «correttiva» (e sanzionata) di cui all'art. 2, comma 8, del Dpr n. 322/1998.

Nel contesto di tale dibattito giurisprudenziale, ed in attesa di una ulteriore pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, o della giurisprudenza o del legislatore, che riaffermi la parità dei diritti fisco-contribuente sulla base dei principi inderogabili della capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1, della Costituzione), si è comunque dell'opinione che la dichiarazione vada in ogni caso presentata sia che sia a *favore* che a *sfavore* entro il termine dei 4 anni per la presentazione della dichiarazione ex art. 43, Dpr n. 600/1973, e successivamente sia presentata eventualmente l'istanza di rimborso oltretutto già presente *in re ipsa* nel modello della dichiarazione dei redditi integrativa. Inoltre si ritiene che l'eventuale compensazione del credito vantato, ovvero l'indicazione del credito maggiore nella successiva dichiarazione dei redditi, possa trovare presto riconoscimento automatico nella prassi ministeriale e nella giurisprudenza, senza necessità di percorrere la strada del contenzioso tributario⁽⁸⁾, sulla base dei principi di buona fede e tutela dell'affidamento previsti e sanciti nello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 27 luglio 2000), ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituiscono i principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria, e cioè la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione entro i termini quadriennali previsti per la dichiarazione integrativa⁽⁹⁾.

- (8) Un simile chiarimento legislativo gioverebbe non solo al contribuente e ad una concreta osservanza dei principi costituzionali richiamati nella sentenza delle Sezioni Unite del 25 ottobre 2002, n. 15063, quanto all'Erario, avuto riguardo, per quest'ultimo, all'esigenza di deflazione del contenzioso tributario, cfr. E. Grassi, *Ancora un chiarimento - questa volta da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione - sull'emendabilità e la ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *il fisco* n. 7 del 24 febbraio 2003, pag. 1-989.
- (9) Cfr. Cassazione, sez. V, sentenza 8 giugno 2007, n. 13484; Corte di Cassazione 1° agosto 2000, n. 10055; Cassazione, sez. V, sentenza 10 settembre 2001, n. 11545; Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 25 ottobre 2002, n. 5063.

I Libri di Guida al lavoro:

lo strumento necessario per stare al passo con il mondo del lavoro che cambia!



Libri, Manuali e Guide Pratiche de "Il Sole 24 ORE":
 un'offerta ampia e completa su tutte le novità pratiche e legislative della materia lavoristica, con la competenza e la tempestività degli esperti di Guida al Lavoro

Consulta il catalogo completo e tutte le vantaggiose offerte su www.shopping24.it. I volumi sono disponibili anche nelle migliori librerie.

Gruppo
Il Sole 24 ORE
 La cultura dei fatti.