

**"EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE:
L'IMPATTO DELLE MODIFICHE APPORTATE
DALL'ART. 5 DEL D.L. 22 OTTOBRE 2016, N. 193 (C.D.
DECRETO FISCALE) SUI GIUDIZI PENDENTI"**

Fabio Falcone

PREMESSA.

Nello scorso numero ¹ si è avuto modo di commentare, peraltro in maniera positiva, la decisione assunta dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13378 del 2016, in tema di emendabilità della dichiarazione.

Con tale sentenza i giudici di vertice avevano stabilito che eventuali errori od omissioni commessi dal contribuente in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, laddove avessero comportato il pagamento di un tributo non dovuto, avrebbero potuto essere emendati mediante opposizione, in sede contenziosa, alla relativa e conseguente pretesa erariale, indipendentemente dal fatto che fosse inutilmente spirato il termine (un anno) per la presentazione di una dichiarazione integrativa cosiddetta "*a favore*", ai sensi del previgente art. 2, comma 8 *bis* del d.p.r. n. 322 del 1998,

ovvero, che fosse decorso il termine (48 mesi) previsto dall'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973, al fine di presentare un'istanza di rimborso del tributo pagato in eccedenza rispetto al dovuto.

In pratica, con tale statuizione la Corte di legittimità, riconoscendo la centralità e la prevalenza del principio della capacità contributiva, recato dall'art. 53 della Costituzione, aveva escluso la validità di un orientamento ormai minoritario ², secondo il quale,

² Tra le sentenze che avevano accolto la rigida interpretazione della non emendabilità della dichiarazione, qualora inutilmente decorso il termine di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, si annovera, tra le tante, la sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, n. 5373 del 2012. Vi era, tuttavia, un filone interpretativo meno rigoroso, secondo il quale eventuali errori commessi in dichiarazione, sebbene non corretti nei termini e nei modi indicati dall'art. 2, comma 8 *bis* del d.p.r. n. 322 del 1998, sarebbero stati emendabili vuoi mediante la presentazione di una istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973, vuoi mediante impugnazione dell'atto impositivo o di riscossione eventualmente recante la pretesa erariale derivante dal citato errore dichiarativo. Segnatamente, tale secondo orientamento, peraltro recepito dalle SS.UU. nella sentenza n. 13378 del 2016, si esprimeva nei termini seguenti: "*Questa Corte ha da tempo*

¹ Sia consentito il rinvio a "*SS.UU. 13378/16: SECONDO LE SEZIONI UNITE DELLA CORTE DI CASSAZIONE LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E' SEMPRE EMENDABILE IN GIUDIZIO*", di Fabio Falcone, in *Il Foro Malatestiano*, n. 2 del 2016.

affermato l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Ciò in considerazione della natura della dichiarazione, che non si configura quale atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza o di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (Sent. n. 2229 del 6 febbraio 2015; Sent. n. 4049 del 27 febbraio 2015; Cass. Sez. 5, n. 5852 del 13/04/2012; Sentenza n. 14932 del 06/07/2011). Il termine annuale di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione il credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, (Cass. Sez. 5, Sent. n. 4049 del 27/2/2015; Sez. 5, Sent. n. 19537 del 17/09/2014; Sez. 5, Sent. n. 6253 del 20/04/2012) non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria - quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo-. Il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, nonchè il rispetto dei principi della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comportano l'inapplicabilità in tale sede, di decadenze relative alla sola fase amministrativa. Oggetto del contenzioso giurisdizionale instaurato è l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi che il medesimo assume diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Di talchè in tale sede, laddove ci si opponga ad un atto impositivo emesso sulla base di dati forniti dal contribuente, non si verte in tema di "dichiarazione integrativa" ex art. 2 cit., o di richiesta di rimborso ex art. 38 cit., bensì in ordine alla fondatezza della pretesa tributaria,

trascorso inutilmente il termine previsto dal citato articolo 2, comma 8 bis, del d.p.r. n. 322 del 1998, il debito d'imposta indicato in dichiarazione, sebbene non rispondente al vero, poiché generato da un errore commesso in sede di compilazione, avrebbe dovuto considerarsi definitivo (e quindi cristallizzato), essendo questo l'effetto giuridico conseguente al mancato assolvimento degli obblighi dichiarativi nei (rigorosi e rigidi) tempi stabiliti dalla normativa di riferimento.

Tale decisione, come anticipato, era stata comunque valutata in senso positivo, se non altro per il fatto che avrebbe avuto il pregio, d'ora in poi (ossia, dal momento della sua pubblicazione), di "costringere" il fisco ad ascoltare e considerare le richieste, ovvero, le doglianze dei contribuenti, avanzate a seguito e con riferimento ad una qualsivoglia contestazione erariale recata da un cosiddetto avviso bonario.

Se, infatti, fino all'intervento delle Sezioni Unite, l'erario, in circostanze del genere, si era ritenuto in diritto di "trincerarsi" dietro la rigorosa interpretazione ed applicazione dell'art. 2, comma 8 bis, del d.p.r. n. 322 del 1998, sostenendo che non avrebbe potuto prendere in considerazione

alla luce degli elementi addotti dalle parti, nel rispetto dei relativi oneri probatori. In tal senso va quindi riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine di cui all'art. 2 cit. (v. Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 3754 del 18/02/2014; Sez. 5, Sentenza n. 2226 del 31/01/2011)" (così Cass., sez. trib., sent. n. 6665 dell'1 aprile 2015).

eventuali errori commessi in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, qualora non emendati nel tempestivo rispetto di detto articolo 2, comma 8 *bis* (cosicché, anche dinanzi ad errori evidenti, e, quindi, a tributi assolutamente non dovuti, il fisco, in maniera chiaramente non conforme al dettato dell'art. 53 della Costituzione, si sarebbe ritenuto legittimato a respingere qualsiasi richiesta avanzata dal contribuente), dopo l'intervento delle Sezioni Unite tale atteggiamento sarebbe dovuto necessariamente venir meno, poiché non avrebbe avuto più alcun senso rifiutarsi di esaminare, preventivamente, determinate rimostranze o richieste del contribuente, per il semplice fatto che quest'ultimo non si fosse avvalso della facoltà concessa dal legislatore mediante l'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, tenuto conto che su tali richieste il fisco sarebbe comunque stato chiamato a pronunciarsi in sede processuale, atteso che il sindacato del giudice speciale tributario sull'errore commesso dal contribuente in dichiarazione risultava ormai definitivamente ed incondizionatamente ammesso.

Posta l'apprezzabile ed utile valorizzazione del pieno ed "esteso" esercizio del diritto di difesa, occorreva tuttavia prendere atto del fatto che i giudici di vertice avevano confermato ed affermato che nell'ambito dell'ordinamento interno, in tema di emendabilità degli errori commessi in dichiarazione, la normativa di riferimento prevedeva termini differenti entro cui provvedere alla correzione degli stessi, i quali

variavano a seconda del fatto che l'errore da correggere comportasse una posizione di favore o di svantaggio per il contribuente che aveva mal compilato l'originaria dichiarazione.

In particolare, in base al combinato disposto dei commi 8 e 8 *bis* dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 il cosiddetto errore a "sfavore" (e quindi a vantaggio dell'erario, nel senso che da esso sarebbe emerso un maggior debito d'imposta o un minor credito) sarebbe stato emendabile entro il termine ordinario per l'accertamento dei tributi previsto dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Di contro, nel caso l'errore da correggere avesse comportato un minor debito d'imposta (cosiddetta rettifica a "favore"), ovvero un maggior credito, la rettifica della dichiarazione in un primo momento presentata sarebbe dovuta avvenire in un tempo ben più ristretto, ossia, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione riguardante l'annualità d'imposta successiva.

Tale disparità di trattamento è stata a lungo criticata dalla dottrina, che, in taluni casi, ne ha persino negato l'esistenza.

Difatti, l'interpretazione in richiamo, secondo cui, ai sensi dell'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, la rettifica "a favore" della dichiarazione originariamente presentata sarebbe dovuta avvenire entro e non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, è stata osteggiata e non condivisa da parte della dottrina, al cui avviso la facoltà concessa dal comma 8 del citato

articolo 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, ossia, l'emendabilità della dichiarazioni entro i termini di decadenza dall'accertamento, avrebbe riguardato qualsiasi tipo di correzione; sia a favore che a sfavore.

Secondo tale corrente di pensiero, la particolarità del comma 8 *bis* sarebbe stata quella di consentire al contribuente di autoliquidarsi il tributo dovuto, utilizzandolo direttamente in compensazione; senza, tuttavia, precludere la possibilità, ai sensi del comma 8 del medesimo articolo 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, di presentare una dichiarazione integrativa a favore anche oltre l'anno, sebbene entro i termini ordinari per l'accertamento³.

³ In questo senso si è sempre posto D. STEVANATO, tant'è vero che nell'articolo *Integrabilità della dichiarazione "in bonam partem" tra limiti immaginari e aperture apparenti*, in *Corr. Trib.* n. 32-33 del 2016, pag. 2481 e ss., l'Autore, commentando la decisione assunta dalle SS.UU. con la sentenza n. 13378/2016, è giunto a sostenere che i giudici di vertice, ritenendo esistente il limite temporale di un anno per la cosiddetta rettifica "a favore", fossero incorsi in un grave errore interpretativo della normativa di riferimento, affermando, segnatamente, che "La svista in cui è incorsa la Suprema Corte sembra da imputare a una erronea ricostruzione dell'evoluzione della normativa e degli istituti sulle rettifiche alle dichiarazioni...". In senso conforme si era in passato espresso anche P. BORIA, *Diritto Tributario*, Torino, 2016, pag. 379, secondo il quale "in base all'art. 2, comma 8, si ammette – in via generale – la possibilità di rettificare la dichiarazione entro i termini previsti per l'accertamento tributario e salva l'applicazione delle sanzioni, ove ne ricorrano i presupposti. In questo modo, si parifica la posizione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, in un'ottica di trasparenza e collaborazione, riconoscendo ad entrambi il medesimo termine per la definizione della misura dell'imposta. Il contribuente può quindi ritrattare le informazioni fornite all'erario nella dichiarazione dei redditi,

In realtà, altra parte della dottrina ha ritenuto che, così come stabilito dai giudici di vertice nella sentenza 13378 del 2016, il comma 8 *bis* dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 si riferisse alla sola ipotesi della integrazione a favore, la quale, dunque, avrebbe dovuto essere effettuata entro un lasso di tempo ben più ristretto rispetto a quello concesso al contribuente nel caso in cui avesse invece inteso far emergere un maggior debito d'imposta rispetto a quello in un primo momento dichiarato.

Al vero, tale corrente di pensiero, pur ammettendo che la normativa di riferimento prevedesse dei termini (e dei tempi) di emendabilità della dichiarazioni differenti, a seconda del tipo di errore da correggere, non aveva esitato ad evidenziare l'irragionevolezza e quindi l'inopportunità di una simile disparità di trattamento, non ritenendo giustificabile un trattamento così smaccatamente favorevole al fisco⁴.

nei medesimi termini che quest'ultimo ha per controllarla attraverso i poteri di accertamento. In particolare la rettifica della dichiarazione può essere effettuata in aumento o in diminuzione, come si evince dalla stessa formulazione della disposizione. Nel primo caso (rettifica in aumento), la presentazione della dichiarazione rettificativa comporta l'applicazione delle sanzioni... Nel secondo caso (rettifica in diminuzione), invece, a seguito della dichiarazione rettificativa è necessaria la presentazione di un'istanza di rimborso per il recupero delle somme versate in eccedenza".

⁴ In questo senso si era espresso S. MULEO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 112 e ss.; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, 2° ed., Padova, 2015, pag. 196 e ss.; nonché G. GAFFURI, *Diritto tributario*, 8° ed., Padova, 2016, pag. 105 e ss., il quale, riferendosi al ridotto termine di cui al previgente comma 8 *bis* dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, aveva sostenuto che "la ristrettezza di questo termine – rispetto

Anche nel commento alla sentenza delle SS.UU. n. 13378 del 2016 apparso sul precedente numero di questa Rivista ⁵ si è avuto modo di evidenziare le problematiche derivanti da tale disparità di trattamento tra fisco e contribuente, auspicando un intervento da parte del legislatore che ponesse sullo stesso piano il cittadino e l'erario, prevenendo per qualsiasi tipologia di errore lo stesso identico termine di presentazione della cosiddetta dichiarazione integrativa ⁶.

all'ampiezza di quello quadriennale, ammesso per correggere la dichiarazione che abbia comportato un'imposta minore del giusto – si giustifica solo con la volontà di favorire il fisco: si tratta di norma derogatoria, non plausibile, che confligge con i principi impliciti nel sistema giuridico”.

⁵ "SS.UU. 13378/16: SECONDO LE SEZIONI UNITE DELLA CORTE DI CASSAZIONE LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E' SEMPRE EMENDABILE IN GIUDIZIO", cit.

⁶ Valutando la portata applicativa della sentenza delle SS.UU. n. 13378 del 2016, nel commento apparso sullo scorso numero di questa Rivista si è avuto modo di affermare quanto segue: "E' lecito interrogarsi su quale sia l'estensione applicativa dall'insegnamento fornito dalle Sezioni Unite con la sentenza in esame. Stando a quanto stabilito nell'arresto in commento, qualsiasi dichiarazione, o, più in generale, qualsiasi posizione fiscale venga sottoposta al vaglio del giudice tributario, dovrebbe poter essere esaminata, affinché, al di là di quanto indicato in dichiarazione, si accerti l'esatto ed effettivo debito erariale. A questo punto, tuttavia, ci si chiede se l'emendabilità possa riguardare anche una dichiarazione irrualmente presentata, e quindi, a voler rigorosamente interpretare il dato normativo, nulla. E' il caso, ad esempio, della dichiarazione presentata (o integrata) tempestivamente, che tuttavia rechi l'indicazione di un debito d'imposta liquidato sulla base di dati ed elementi provenienti dalla dichiarazione dell'anno precedente, la quale risulti tardivamente presentata (o integrata). In tale circostanza, chiaramente, il controllo automatico sulla dichiarazione tempestivamente inoltrata genererà una comunicazione di irregolarità, considerato

che non verranno verosimilmente riconosciuti i dati derivanti dalla dichiarazione riguardante l'annualità precedente, presentata (o integrata) oltre il termine previsto dalla legge. In questo caso, il contribuente interessato, impugnando l'avviso bonario, ovvero, la successiva cartella di pagamento, di fatto chiederà al giudice di riconoscere la validità e quindi l'utilizzabilità di dati riguardanti una dichiarazione a ben vedere non validamente presentata (o integrata); per meglio dire, in siffatta circostanza non si domanderà al giudice adito semplicemente di acconsentire alla correzione di un errore commesso nella compilazione di una dichiarazione dei redditi, bensì si chiederà di "sanare" l'irrituale presentazione di una dichiarazione (ovvero, di una dichiarazione integrativa), onde evitare di dover sottostare al pagamento di un tributo di per sé non dovuto. E' ben evidente che in siffatta ipotesi siamo al cospetto di qualcosa di più rispetto alla "semplice" correzione di una dichiarazione dei redditi; siamo, al vero, dinanzi alla richiesta di una sorta di "rimessione in termini" (con riferimento ai termini entro cui deve essere presentata una dichiarazione dei redditi, per essere considerata valida ed efficace), peraltro avanzata previa impugnazione di un atto riguardante comunque una annualità differente, rispetto a quella per la quale viene reclamata la citata "rimessione", a causa della intempestiva presentazione della dichiarazione (integrazione). Tuttavia, esaminando il contenuto della sentenza qui in commento, specie nel punto in cui i giudici di vertice affermano che "La natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il disposto dell'art. 10 dello Statuto del contribuente – secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede – nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa", sembrerebbe lecito e ragionevole sostenere che il principio recato da detta sentenza possa estendersi al punto tale da far valere elementi e circostanze che, sebbene presenti nella dichiarazione segnatamente corretta, derivano da una dichiarazione (o da una integrazione) che, formalmente, non può considerarsi ritualmente inviata.

Chiaramente, detto auspicio partiva dalla consapevolezza (confermata dalla stessa sentenza n. 13378 del 2016) che la normativa di riferimento in tema di emendabilità della dichiarazione, vale a dire l'articolo 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, poneva il contribuente in posizione di netto svantaggio rispetto al fisco, fornendogli un lasso temporale

In pratica, laddove si intenda la sentenza in esame come l'ennesima e decisiva conferma del processo tributario quale giudizio di impugnazione merito, in quanto non diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio⁶, risulterà sostenibile l'assunto secondo cui impugnando la cartella di pagamento (o l'avviso bonario) il contribuente interessato potrà perfino far valere dati, elementi e circostanze che al vero avrebbero dovuto essere utilmente e tempestivamente forniti al fisco già nell'ambito della dichiarazione dei redditi relativa alla annualità precedente a quella cui si riferiscono, nello specifico, l'avviso bonario o la cartella di pagamento segnatamente opposti. In pratica, in tal modo l'azione amministrativa verrebbe depotenziata, per lasciare maggiore spazio al giudice, onde consentirgli di trascendere il ruolo di mero controllore, permettendogli di intervenire per così dire a tutto tondo, esaminando, nel dettaglio e (per quel che più conta) nella sostanza, la posizione fiscale, generalmente intesa, sottoposta al suo esame. E' ben vero che una simile interpretazione può apparire sotto certi aspetti eccessivamente estensiva; tuttavia, è l'unica che consente la più ampia ed effettiva tutela del principio costituzionale della capacità contributiva. I dubbi al riguardo, tuttavia, restano; ecco perché c'è da augurarsi che la pronuncia in commento fornisca la spinta decisiva affinché venga finalmente riformato l'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, e si provveda alla eliminazione della distinzione tra dichiarazione integrativa a favore e dichiarazione integrativa a sfavore, introducendo l'uniformità dei termini, nel senso che qualsiasi tipo di correzione occorra apportare (a favore o a sfavore) potrà avvenire nel rispetto dei termini di decadenza previsti per l'accertamento delle imposte".

entro cui provvedere alla correzione di errori che avrebbero comportato l'assolvimento di un minor debito d'imposta particolarmente ridotto, e, soprattutto, ben inferiore rispetto a quello concesso nel caso in cui l'errore da correggere avesse generato un maggiore tributo da versare.

LE MODIFICHE INTRODOTTE DALL'ART. 5 D.L. 22 OTTOBRE 2016 N. 193 (COSIDDETTO DECRETO FISCALE), CONVERTITO NELLA LEGGE 1° DICEMBRE 2016, N. 225.

Facendo seguito alla pronuncia della Corte di cassazione sul tema della emendabilità della dichiarazione⁷, il legislatore è intervenuto modificando il d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, il quale ora prevede lo stesso termine di presentazione della dichiarazione integrativa, a prescindere dal fatto che questa sia a sfavore o a favore del contribuente.

⁷ Si veda la Relazione tecnica di accompagnamento del D.L. n. 193 del 2016: "Con la recente sentenza della Corte di cassazione 30 giugno 2016, n. 13378, le Sezioni Unite hanno deciso l'annosa questione dei termini di emendabilità della dichiarazione in maniera favorevole al contribuente (per correggere errori od omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta). La questione, da tempo dibattuta in dottrina e giurisprudenza, verteva in particolare sulla corretta interpretazione del Regolamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, recante le modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA, e, più nello specifico, sulla corretta interpretazione dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, del citato Decreto del Presidente della Repubblica".

Il nuovo comma 8 dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998⁸ unifica i previgenti commi 8 e 8-bis⁹ dello stesso art. 2 e,

⁸ Il nuovo comma 8, art. 2, d.p.r. n. 322 del 1998 stabilisce ora quanto segue: *“Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore reddito o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva 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 i termini stabiliti dall'art. 43 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”*.

⁹ Il previgente comma 8, art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 stabiliva come segue: *“Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, 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'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”*.

Mentre, il previgente comma 8-bis, dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 prevedeva 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*

di conseguenza, i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa sia a favore sia a sfavore, stabiliti non oltre i termini previsti dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973, ossia, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stato presentato il modello dichiarativo da correggere.

Tale principio, sebbene pensato innanzitutto con riferimento all'imposizione diretta, è stato comunque esteso anche alla dichiarazione Iva, per effetto dei nuovi commi da 6-bis a 6-quinquies dell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998¹⁰.

periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo n. 241 del 1997”.

¹⁰ I commi relativi alle correzioni delle dichiarazioni Iva stabiliscono quanto segue: *“6-bis. Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva 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 i termini stabiliti dall'art. 57 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

6-ter. L'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 6-bis, presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero, sempreché ricorrano per l'anno per cui è

Sicché, anche ai fini Iva, il contribuente può presentare una dichiarazione a favore nel termine di decadenza “*per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l’indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d’imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile*”, conformemente a quanto stabilito dal comma 6-bis dell’art. 8¹¹.

presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, chiesto a rimborso.

6-quater. L’eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 6-bis, presentate oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, può essere chiesto a rimborso ove ricorrano, per l’anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell’art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Nella dichiarazione relativa al periodo d’imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

6-quinquies. Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull’obbligazione tributaria, determinando l’indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d’imposta o, comunque, di una minore eccedenza detraibile”.

¹¹ Sulle problematiche sottese alla emendabilità della dichiarazione IVA si rinvia a “*Emendabilità della dichiarazione IVA a dosaggio limitato*”, di P. CENTORE, in *Corr. Trib.* n. 2 del 2017, pagg. 97 e ss.

Nella sostanza, mediante l’art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193¹², il legislatore ha riordinato e razionalizzato la disciplina della emendabilità della dichiarazione, prevedendo la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore anche oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo (e ciò anche ai fini Iva).

Il provvedimento normativo in esame ha quindi innanzitutto il pregio di aver eliminato la disparità di trattamento recata dalla previgente versione dell’art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, il quale, come visto, consentiva al contribuente di correggere la dichiarazione in senso ad esso favorevole entro un termine ben più contenuto rispetto all’ipotesi in cui l’errore da correggere fosse favorevole al fisco.

Peraltro, il legislatore, sposando l’insegnamento recato dalla sentenza n. 13378 del 2016, ha confermato che per il contribuente resta ferma ed invariata la possibilità di far valere anche in giudizio eventuali errori commessi in dichiarazione, laddove gli stessi non siano stati precedentemente emendati nei modi e nei termini prescritti dal novellato articolo 2 del d.p.r. n. 322 del 1998¹³.

In pratica, con la riforma in esame il legislatore ha voluto fortemente tutelare il principio della capacità contributiva, di cui all’art. 53 della Costituzione, dando, peraltro, particolare risalto al principio della

¹² In vigore dal 24 ottobre 2016.

¹³ Principio espressamente previsto dal DL n. 193 del 2016.

prevalenza della sostanza sulla forma, concedendo al contribuente più tempo per integrare a proprio favore la dichiarazione originariamente inviata, e consentendogli di far valere errori commessi in dichiarazione a proprio sfavore anche in sede di giudizio, laddove sia stata omessa la presentazione della dichiarazione integrativa nei nuovi termini di legge¹⁴.

¹⁴ Giova rilevare che i termini di accertamento, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, devono essere parametrati e riferiti a tale ultima dichiarazione, sebbene con esclusivo riferimento al dato corretto. Al riguardo, G. FERRANTI, in *Dichiarazioni integrative a favore: più equilibrato il rapporto tra Fisco e contribuente*, in *Corr. Trib.* n. 5 del 2017, alle pagg. 342 e 343 opportunamente rileva quanto segue: “Nell’art. 1, comma 640, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, è espressamente stabilito che anche in caso di presentazione della dichiarazione integrativa a favore gli ordinari termini di accertamento di cui all’art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 decorrono dalla presentazione della stessa dichiarazione. Nella relazione illustrativa è stato evidenziato che “l’aver incluso la possibilità di presentare dichiarazione integrativa a favore nell’art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 - norma già oggetto delle previsioni di cui all’art. 1, comma 640, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 - fa sì che l’estensione dei termini di accertamento ivi prevista operi anche con riferimento alla dichiarazione integrativa a favore. Diversamente, si è reso necessario introdurre una specifica puntualizzazione per estendere l’ambito applicativo di tale ultima norma alle dichiarazioni integrative a favore in materia di imposta sul valore aggiunto (ex art. 8, comma 6-bis)”. Si ricorda che la Legge n. 208/2015 ha modificato gli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972, stabilendo dei termini di decadenza ordinari più estesi e quindi in caso di presentazione della dichiarazione integrativa a favore l’avviso di accertamento deve essere, a pena di decadenza, notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione di tale dichiarazione. Tale nuovo termine trova, però, applicazione a partire dai

Si tratta di un intervento normativo da accogliere sicuramente in maniera favorevole, non solo per aver eliminato la tanto discussa disparità di trattamento tra contribuente e fisco, ma anche perché ha reso più chiara e più coerente la disciplina, generalmente

controlli relativi al periodo d'imposta 2016 e, quindi, dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA presentate nel 2017. Per i periodi d'imposta precedenti il termine resta fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo. Si ritiene che il termine più lungo (che fa riferimento al quinto anno successivo) trovi applicazione per le dichiarazioni integrative di quelle presentate a partire dal 2017, in quanto la finalità della norma è quella di mantenere per le integrazioni la stessa disciplina accertativa prevista per la dichiarazione originaria. È particolarmente importante la precisazione, inserita nella lett. b) del detto comma 640, che la decorrenza di un nuovo termine di decadenza per l'accertamento a partire dalla trasmissione della dichiarazione integrativa, sia a favore che a sfavore, opera per i “soli elementi” oggetto dell'integrazione. È stato in tal modo eliminato alla radice il dubbio che tale dichiarazione potesse comportare la “riapertura” del termine di accertamento anche in riferimento agli altri elementi analoghi o connessi a quelli oggetto dell'integrazione e addirittura all'intera categoria reddituale interessata: l'interpretazione più penalizzante avrebbe, infatti, disincentivato i contribuenti dal fare ricorso al ravvedimento, in contrasto con le finalità che avevano ispirato la recente riforma dell'istituto. È stato al riguardo rilevato che “la precisazione è stata introdotta solo per e ipotesi disciplinate alla lett. b) del comma 640, ossia gli accertamenti ex artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972, ma non anche per le liquidazioni ed i controlli formali ex art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, disciplinati alla precedente lett. a). Una differenza di trattamento, questa, che potrebbe prestarsi quindi a pericolose fughe interpretative”. Nella relazione illustrativa è stato precisato che per “elementi oggetto dell'integrazione” si devono intendere “unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente ed aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa”.

intesa, della correzione della dichiarazione dei redditi (e dell'Iva)¹⁵.

GLI EFFETTI DELLE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART. 5 DEL D.L. N. 193 DEL 2016.

A questo punto è lecito domandarsi quali siano gli effetti derivanti dalle modifiche apportate dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 2016, specie per quel che attiene ai giudizi ad oggi pendenti in cui l'Amministrazione finanziaria abbia fatto valere la non emendabilità della dichiarazione, stante la presentazione della relativa integrazione oltre il termine annuale previsto dall'ormai previgente articolo 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998.

A sommo parere di chi scrive, stante la *ratio* sottesa alle modifiche normative che ci occupano, l'eccezione sollevata dall'Amministrazione finanziaria in ordine alla tardiva presentazione della dichiarazione integrativa (ossia, la tesi della irrilevanza di tale integrazione) è destinata ad essere superata, non avendo più alcuna ragion d'essere.

Si ha motivo di ritenere che le modifiche recate dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 2016 trovino applicazione non solo per l'avvenire, ma anche per il passato, così da rendere tempestiva una dichiarazione integrativa presentata oltre il termine annuale previsto dal previgente articolo 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, laddove la

¹⁵ Per un esame nel dettaglio delle modifiche apportate alla disciplina della correzione della dichiarazione si rinvia a G. FERRANTI, *Dichiarazioni integrative a favore: più equilibrato il rapporto tra Fisco e contribuente*, cit.

validità ed efficacia della stessa sia ancora oggetto di discussione nell'ambito di un procedimento giudiziario.

Occorre infatti evidenziare che il citato articolo 5 del DL 193 del 2016 assume la connotazione di una norma di interpretazione autentica, atteso che con esso il legislatore ha evidentemente voluto rimediare ad una disparità di trattamento che mal si conciliava con i principi costituzionali dell'uguaglianza, della ragionevolezza e della proporzionalità¹⁶.

Sostenere, dunque, la non applicabilità per il passato¹⁷ delle modifiche apportate dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 2016 significherebbe considerare come valido un sistema normativo che tuttavia il legislatore si è sentito in dovere di superare, avendo preso piena coscienza del netto contrasto dello stesso con i principi fondamentali del nostro ordinamento.

A ciò può peraltro aggiungersi l'assunto secondo cui alla nuova formulazione dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 può essere riferito un valore per così dire "*procedimentale*", che ne consente, ammette e legittima anche l'applicazione retroattiva.

Chiaramente, qualora oggetto del contendere siano le dichiarazioni integrative riferite ad annualità per le

¹⁶ Tant'è vero che nel preambolo del decreto legge 193 del 2016 si legge testualmente che le disposizioni ivi contenute sono funzionali anche a modificare disposizioni di legge "... *non conformi al principio di proporzionalità*".

¹⁷ Ci si riferisce alle questioni tuttora *sub iudice*, in cui, per l'appunto, si controverte in ordine alla validità della dichiarazione integrativa presentata oltre il termine annuale previsto dal vecchio articolo 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998

quali, al momento dell'entrata in vigore delle modifiche recate dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 2016, risultano ancora pendenti i termini per presentare una dichiarazione integrativa a questo punto *"incontestabilmente"* valida¹⁸, per mero tuziorismo difensivo è comunque consigliabile provvedere alla (ri)presentazione di una nuova integrativa, sebbene appaia paradossale che la soluzione di un contenzioso in essere possa derivare dalla riproduzione di un documento di cui l'Amministrazione finanziaria è da tempo in possesso, pur avendone sempre negato l'esistenza o comunque la validità.

Ovviamente, qualora i giudizi pendenti riguardino la sola tempestività e quindi la validità della dichiarazione integrativa, in virtù delle modifiche normative in commento essi saranno destinati a cessare, essendo venuta meno la relativa materia del contendere.

Laddove, invece, oggetto del contendere sia anche la fattispecie sostanziale che il contribuente ha inteso far valere utilizzando lo strumento della emendazione della dichiarazione, il relativo giudizio proseguirà a questo punto solamente su tale aspetto, e sarà unicamente finalizzato a verificare se la posizione fiscale che il contribuente ha inteso far valere mediante la dichiarazione integrativa sia corretta o meno.

CONCLUSIONI.

¹⁸ Al momento dell'entrata in vigore del DL 193 del 2016 l'ultima annualità per la quale era consentito presentare una dichiarazione integrativa valida era quella del 2011.

Alla luce di quanto appena rappresentato, appare lecito affermare che la sentenza della Sezione Unite n. 13378 del 2016 ha avuto il pregio di accelerare una riforma sollecitata da tempo; tuttavia, in termini pratici, quello che poteva essere l'effetto *"benefico"* di tale pronuncia, ossia, *"imporre"* all'Amministrazione finanziaria di tener conto delle richieste dei contribuenti, nonostante la mancata presentazione di una dichiarazione integrativa nei rigidi e rigorosi termini di cui al previgente articolo 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, è stato ormai superato dall'intervento del legislatore, il quale, mediante le modifiche recate dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 2016, ha di fatto affermato che la norma sulla quale si sono pronunciati i giudici di vertice nella suindicata sentenza (vale a dire l'articolo 2, commi 8 e 8 bis del d.p.r. n. 322 del 1998) recava una inaccettabile discriminazione nei riguardi del contribuente, che, con ogni probabilità, in assenza dell'intervento del legislatore, sarebbe stata presto sottoposta al vaglio del giudice delle leggi, affinché ne evidenziasse la non conformità ai principi basilari della proporzionalità e della ragionevolezza. Il legislatore ha dunque opportunamente risolto il problema in anticipo, evitando il sorgere di nuove e logoranti contestazioni, che, peraltro, avrebbero riguardato questioni di carattere meramente formale, a discapito dell'aspetto sostanziale, sicuramente più rilevante, e quindi certamente più meritevole di attenzione.