



LE SEZIONI UNITE DELLA CASSAZIONE SI PRONUNCIANO SUL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IN FAVORE DEL CONTRIBUENTE

Pasquale Saggese

ABSTRACT

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, si sono pronunciate sul termine concesso al contribuente per la presentazione della dichiarazione integrativa in proprio favore, ricollegandolo al termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, secondo quanto previsto dal comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322.

Il più ampio termine previsto dal precedente comma 8, corrispondente a quello di decadenza dall'azione accertatrice di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973 è stato invece ritenuto applicabile alle sole ipotesi di dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente, ossia a quelle in grado di determinare un danno per l'amministrazione (c.d. dichiarazione in malam partem).

Il presente lavoro, dopo aver analizzato le rationes decidendi alla base della sentenza in commento, individua alcuni profili di criticità in relazione a specifiche fattispecie che, alla luce degli stessi principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite, non risulterebbero adeguatamente tutelate.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Le *rationes decidendi* della sentenza a Sezioni Unite. - 3. Spunti di riflessione per l'ammissibilità della dichiarazione integrativa a favore anche oltre il termine "breve" per la presentazione della dichiarazione successiva.

1. Premessa

Con la sentenza n. 13378 del 7 giugno 2016, depositata in cancelleria il 30 giugno 2016, le Sezioni Unite della Corte di cassazione si sono pronunciate sul termine entro cui il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa in proprio favore (c.d. dichiarazione *in bonam partem*).

In particolare, le Sezioni Unite, in seguito all'ordinanza interlocutoria della Sezione tributaria del 18 settembre 2015, n. 18383, sono state chiamate a decidere se il contribuente, ai fini delle imposte sui redditi, abbia la facoltà di rettificare la dichiarazione per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo – come stabilito dal comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322 – oppure se, al contrario, quest'ultimo termine sia previsto solo ai fini della compensazione¹, per cui la predetta rettifica sia possibile – a norma

¹ Facoltà richiamata dal secondo periodo del citato comma 8-bis.

del precedente comma 8 del citato art. 2 – anche a mezzo di dichiarazione da presentare entro i termini di decadenza per l'accertamento stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973².

Le Sezioni Unite, risolvendo tale contrasto interpretativo, hanno affermato i seguenti principi di diritto:

- la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, 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 la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante;
- la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973;
- il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del DPR n. 602 del 1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa in favore del contribuente di cui al citato comma 8-*bis*;
- il contribuente, in sede contenziosa – indipendentemente dalle modalità e termini previsti per la dichiarazione integrativa dall'art. 2 del DPR n. 322 del 1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602 del 1973 –, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

2. Le *rationes decidendi* della sentenza a Sezioni Unite

Partendo da un precedente arresto delle medesime Sezioni Unite (sent. 25 ottobre 2002, n. 15063) e dall'ormai pacifica natura di atto non negoziale e non dispositivo della dichiarazione fiscale, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'*iter* procedimentale rivolto all'accertamento dell'obbligazione tributaria ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, i giudici di legittimità confermano nella sentenza in rassegna la validità del principio allora espresso secondo cui, data la predetta natura, la dichiarazione è emendabile e ritrattabile quando dalla medesima

² È appena il caso di ricordare che i richiamati commi 8 e 8-*bis* dell'art. 2 del DPR n. 322/1998 si rendono applicabili, oltre che alle dichiarazioni relative all'imposta regionale sulle attività produttive, anche a quelle relative all'imposta sul valore aggiunto ai sensi del successivo art. 8, comma 6, DPR cit.

possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico³.

Tale premessa di ordine generale non ha tuttavia impedito alla Suprema Corte di ritenere che la dichiarazione integrativa a favore del contribuente possa essere presentata soltanto entro il termine "breve" di un anno (termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo) previsto dal comma 8-*bis* dell'art. 2 DPR n. 322/1998, non essendovi invece spazio per una sua presentazione entro il più ampio termine previsto dal precedente comma 8, coincidente con quello di decadenza per l'accertamento di cui all'art. 43 del DPR n. 600/1973, termine ritenuto applicabile alle sole ipotesi di dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente (c.d. dichiarazione *in malam partem*).

Duplica la serie di argomentazioni a sostegno di siffatta conclusione.

Innanzitutto, viene tratto spunto dall'interpretazione letterale della normativa in materia, così come si è evoluta sino ad oggi.

La facoltà per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi era stata riconosciuta, a decorrere dal 1° gennaio 1991, dal previgente art. 9, ultimo comma, del DPR n. 600 del 1973, secondo cui: *"La dichiarazione ... può comunque essere integrata, salvo il disposto dell'articolo 54, comma 5, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione, ..., da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'articolo 32"*.

Già con la sentenza n. 15063/2002, le Sezioni Unite precisarono che tale disposizione ha riguardo *"alla rimozione di omissioni ed alla eliminazione di errori suscettibili di importare un pregiudizio per l'erario"* e non attiene *"alla emendabilità ed alla ritrattabilità di dichiarazioni idonee, perché oggettivamente errate, di pregiudicare il contribuente dichiarante"*.

Conclusione quest'ultima che trovava conforto, ad avviso della sentenza in commento, nel testo del richiamato art. 9, laddove si faceva riferimento ad accessi, ispezioni, verifiche, quali impedimenti ad una dichiarazione correttiva dell'errore.

L'abrogazione di quest'ultima norma e la previsione di analoga possibilità contenuta nel comma 8 dell'art. 2 del DPR n. 322 del 1998 giustificano, secondo il più recente arresto delle Sezioni Unite, *"l'interpretazione secondo cui il disposto del comma 8, riguardi unicamente errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione"*.

Il sistema avrebbe infine trovato un suo equilibrio a seguito dell'inserimento, nel predetto art. 2, del comma 8-*bis*⁴ che ha consentito al contribuente, a decorrere dal 1° gennaio 2002, di

³ Quanto alla natura dell'errore che può essere fatto valere, la sentenza n. 15063 del 2002 ha ulteriormente precisato che è emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto.

correggere errori od omissioni che si risolvano in suo danno, apprestando per lo stesso una tutela distinta dalla domanda di rimborso e dai rimedi esperibili in sede giurisdizionale.

Il sistema normativo in tal modo creatosi consente quindi di distinguere, nell'ambito dello stesso art. 2, le dichiarazioni integrative *in malam partem* di cui al comma 8, e quelle *in bonam partem* di cui al comma 8-bis.

Tale distinzione, concludono sul punto le Sezioni Unite, porta ad escludere che il disposto di cui al comma 8-bis si ponga in rapporto di *species ad genus* rispetto al comma 8, così consentendo al contribuente di correggere gli errori od omissioni in suo danno entro il più ampio termine di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973.

L'aspetto più rilevante della sentenza in commento è tuttavia relativo alla ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra la dichiarazione integrativa, la richiesta di rimborso ed il contenzioso giudiziario eventualmente insorto in conseguenza di errori od omissioni nella dichiarazione fiscale.

Facendo leva su un'interpretazione sistematica delle norme in materia di presentazione delle dichiarazioni (art. 2 DPR n. 322/1998) e di quelle relative alla riscossione (art. 38 DPR n. 602/1973), le Sezioni Unite traggono conferma della correttezza dell'interpretazione letterale (nonché storico-evolutiva) accolta nella prima parte della sentenza.

Ed infatti, una volta spirato il termine "breve" prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, eventuali errori od omissioni in danno del contribuente che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito possono essere emendati, in ogni caso, tanto in sede di rimborso, nel rispetto dei relativi termini di decadenza e/o di prescrizione, quanto in sede processuale, e cioè opponendosi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato.

Attraverso la presentazione di un'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602/1973 viene infatti introdotto un autonomo procedimento amministrativo (in cui la istanza di parte costituisce l'atto di impulso della fase iniziale) del tutto distinto dalla attività di controllo automatizzato – formale ed in rettifica – originato dalla presentazione della dichiarazione fiscale.

La necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui al più volte citato comma 8-bis e il diritto al rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602/1973 trova conferma nella circostanza che l'introduzione del comma 8-bis non è stata accompagnata da alcuna modifica dello specifico regime dei rimborsi e la stessa lettera della norma non è per nulla incompatibile con l'autonomia di tale regime. Inoltre, l'ultimo periodo del comma 8-bis secondo cui "*l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997*" evidenzia la

⁴ Comma aggiunto dall'art. 2, comma 1, lett. d), del DPR 7 dicembre 2001, n. 435.

“specificità funzionale” della dichiarazione integrativa a favore e conforta, nel contempo, la convinzione che il termine “breve” di decadenza previsto per la sua presentazione incida esclusivamente su di essa e sugli effetti dalla stessa prodotti.

Conclusione quest’ultima condivisa ormai dalla stessa Agenzia delle entrate che, dopo un’iniziale posizione contraria all’ammissibilità dell’istanza di rimborso *ex art. 38 DPR n. 602/1973* dopo lo spirare del termine “breve” di un anno previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore⁵, ha mutato il proprio orientamento⁶ alla luce della giurisprudenza della Corte di cassazione che ha ribadito, anche in seguito all’introduzione del comma 8-bis, che: *“il rigoroso regime legale che regola il modo ed il tempo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorché l’errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa, dovendosi riconoscere al contribuente – in un sistema improntato ormai, per effetto dell’entrata in vigore dello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000), ai principi della buona fede e della tutela dell’affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria – la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione, attraverso la procedura disciplinata dall’art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973”*⁷.

Più di recente, la facoltà di emendare ogni tipo di errore ed omissione in danno del contribuente attraverso la procedura di rimborso una volta che sia inutilmente decorso il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore, “*ancorché*” – come precisato dalla richiamata sentenza della Cassazione – “*l’errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa*”, è stata implicitamente confermata dall’Agenzia delle entrate a proposito della detassazione degli investimenti in macchinari di cui all’art. 5, commi da 1 a 3-bis, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (c.d. agevolazione “Tremonti-ter”)⁸, nonché della detassazione per investimenti ambientali di cui all’art. 6 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. “Tremonti ambientale”)⁹.

Indipendentemente dai termini di presentazione della dichiarazione integrativa a favore o dell’istanza di rimborso, non può escludersi, infine, il diritto del contribuente di opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria eventualmente azionata dal fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato – allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull’obbligazione tributaria¹⁰.

⁵ Cfr. risoluzione n. 24/E del 14 febbraio 2007.

⁶ V. risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008.

⁷ In termini, Cass. 8 giugno 2007, n. 13484.

⁸ Risoluzione n. 132/E del 20 dicembre 2010.

⁹ Risoluzione n. 58/E del 20 luglio 2016.

¹⁰ Per alcuni precedenti in tal senso della Corte di cassazione v.: ord. 26 ottobre 2015, n. 21740; ord. 25 maggio 2015, n. 10775, ord. 18 febbraio 2014, n. 3754; sent. 31 gennaio 2011, n. 2226.

In tale sede, l'inapplicabilità delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa costituisce infatti diretta conseguenza dell'operare congiunto di diversi elementi: la natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente di cui all'art. 10 della L. n. 212 del 2000 nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario.

Le Sezioni Unite hanno pertanto confermato l'orientamento giurisprudenziale che ha ammesso la contestazione dell'IRAP sulla base del difetto di autonoma organizzazione da parte del contribuente che ha dichiarato, ma poi non versato, l'imposta¹¹.

A tal riguardo, la Suprema Corte ha affermato che, in materia tributaria, l'impugnazione dell'iscrizione a ruolo e della conseguente cartella di pagamento *ex art. 36-bis* del DPR n. 600/1973 non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo sia fondato sui dati evidenziati dal contribuente nella propria dichiarazione, in quanto tale conclusione presupporrebbe la irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente che, invece, avendo natura di mera esternazione di scienza, sono emendabili in ragione della acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione.

Rimedio che la Cassazione ha ritenuto esperibile anche per contestare la qualità di società non operativa, da parte delle entità che, pur essendosi adeguate in dichiarazione al reddito minimo, hanno poi omissso il versamento della relativa imposta¹².

Ed infatti la cartella esattoriale emessa *ex art. 36-bis* può essere impugnata non solo per vizi propri ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, poiché non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante¹³.

Conclusioni confermate, come detto, dalle Sezioni Unite nella sentenza in commento secondo cui oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata su dati forniti dallo stesso contribuente.

Di talché 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 a favore" *ex art. 2, comma 8-bis*, DPR n. 322/1998, bensì in ordine alla fondatezza della pretesa tributaria, alla

¹¹ Tra le altre, cfr. la recentissima Cass. 15 luglio 2016, n. 14496. V., altresì, Cass. 5 maggio 2011, n. 9872, in cui è stata ammessa la possibilità di contestare la legittimità dell'iscrizione a ruolo (effettuata a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione) in cui l'imposta sulla plusvalenza realizzata dalla vendita di un terreno (classificabile nei redditi diversi) è stata liquidata senza tener conto della rivalutazione ISTAT sul valore iniziale del bene, quand'anche tale rivalutazione non risulti contemplata nelle dichiarazioni presentate dallo stesso contribuente.

¹² Cfr. Cass. 21 giugno 2016, n. 12777.

¹³ Conf. Cass. 12 giugno 2015, n. 12288; 22 gennaio 2014, n. 1263.

luce degli elementi addotti dalle parti, nel rispetto dei relativi oneri probatori, con conseguente inapplicabilità delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa.

3. Spunti di riflessione per l'ammissibilità della dichiarazione integrativa a favore anche oltre il termine "breve" per la presentazione della dichiarazione successiva

Nell'individuare i confini della dichiarazione integrativa, le Sezioni Unite pongono l'accento, come in precedenza illustrato, su una precisa dicotomia: gli errori o le omissioni in danno dell'amministrazione finanziaria sono emendabili non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973; gli errori o le omissioni in danno del contribuente possono, di contro, essere emendati non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante.

Tale distinzione trova giustificazione, come detto, nell'autonomia delle norme in materia di presentazione delle dichiarazioni (art. 2 DPR n. 322/1998), di diritto al rimborso (art. 38 DPR n. 602/1973) e di impugnabilità degli atti impositivi (art. 19 D.Lgs. n. 546/1992).

Il diverso piano sul quale operano le predette discipline garantiscono al contribuente mezzi di tutela che, ad avviso delle Sezioni Unite, sono idonei ad evitare che lo stesso resti assoggettato ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della 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.).

Non sempre tuttavia il sistema di tutele apprestato dall'ordinamento, così come ricostruito dalle Sezioni Unite con riferimento ai limiti e all'oggetto dei vari rimedi amministrativi e processuali a disposizione del contribuente per ritrattare quanto dichiarato a proprio sfavore, sembra in grado di garantire celerità e snellezza della procedura ed il pieno rispetto dei richiamati principi costituzionali.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui il contribuente abbia commesso un errore in proprio danno in una dichiarazione che evidenzia una perdita fiscale¹⁴.

Qualora il contribuente non si accorga dell'errore entro il termine "breve" previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la rettifica non sarebbe infatti possibile né attivando l'autonomo procedimento amministrativo per il

¹⁴ Un esempio potrebbe essere dato dall'omessa indicazione di crediti di imposta nel quadro RU del modello UNICO, in particolare nei casi in cui la norma istitutiva degli stessi non imponga detta indicazione, a pena di decadenza. Le Sezioni Unite hanno, infatti, affermato che nelle ipotesi del tipo di quella prevista dall'art. 6 del DM 22 luglio 1998, n. 275 – il quale stabilisce che il credito di imposta per la ricerca scientifica di cui all'articolo 5 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso –, il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite derivante dal sopravvenire di tali decadenze.

rimborso, non essendovi imposte da chiedere in restituzione (in particolare se si è in una situazione di perdite fiscali reiterate), né in sede processuale, in mancanza di imposte dichiarate e non versate da recuperare da cui possa scaturire, a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione, l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento da impugnare dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

In simili circostanze, una volta spirato il termine "breve" per la dichiarazione integrativa a favore, il contribuente, ai fini della rettifica, dovrebbe attendere quindi l'esercizio in cui, essendosi esaurite le perdite fiscali da compensare, ritorni ad avere imposte a debito da versare.

Si pensi altresì ai casi di evidenti e macroscopici errori materiali di compilazione della dichiarazione, quale ad esempio l'indicazione in dichiarazione di un reddito imponibile superiore a quello pacificamente desumibile dalla documentazione di supporto, in cui il rimedio processuale dell'impugnazione dell'atto impositivo con cui sono recuperate le maggiori imposte dichiarate e (evidentemente) non versate, pur essendo potenzialmente esperibile, potrebbe essere più agevolmente evitato, con risparmio degli oneri relativi alla difesa tecnica e al contributo unificato, sol che si concedesse la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore anche dopo il termine "breve" annuale di cui al più volte citato comma 8-bis, ma comunque prima della notifica della cartella di pagamento *ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973*.

D'altra parte, neppure l'interpretazione letterale del comma 8 dell'art. 2 del DPR n. 322/1998 sembra decisiva al fine di ritenere detta disposizione destinata unicamente a disciplinare le dichiarazioni integrative a sfavore del contribuente (*in malam partem*).

Al riguardo, va infatti sottolineato che rispetto al previgente art. 9, ultimo comma, del DPR n. 600 del 1973, il citato comma 8 prevede ora espressamente un limite temporale oltre il quale la dichiarazione integrativa non è più presentabile, coincidente con la scadenza del termine decadenziale per l'accertamento in rettifica¹⁵.

Limite temporale che, si osservi, è stato mantenuto anche dopo l'inserimento, nel testo dell'art. 2 del DPR n. 322/1998, del comma 8-bis relativo alla dichiarazione integrativa a favore.

L'introduzione di un termine finale per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui al comma 8 induce quindi a ritenere che la disposizione in commento si riferisca non solo alle rettifiche in senso sfavorevole al contribuente, ma anche a quelle a lui favorevoli.

Se si fosse voluto limitare l'applicabilità della norma *de qua* alle sole rettifiche *in malam partem* per il contribuente non si spiegherebbe, infatti, la previsione di un termine siffatto:

¹⁵ Attualmente, detto termine è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria. Si ricorda che, per effetto del comma 132 dell'art. 1 della L. 28 dicembre 2015, n. 208, il nuovo termine si applica agli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

non si vede cioè come il contribuente, scaduti i termini per l'accertamento da parte dell'ufficio, possa avere interesse a presentare una dichiarazione in rettifica a proprio sfavore. Impedire la presentazione di una dichiarazione rettificativa oltre il predetto termine ha senso, quindi, senso soltanto se la rettifica cui la norma si riferisce sia anche quella a vantaggio del contribuente.

Al di là di tali considerazioni, va ulteriormente ricordato che è stata la stessa Agenzia delle entrate a riconoscere la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni in danno del contribuente relativi a periodi d'imposta anche più risalenti nel tempo, ma comunque ancora accertabili ai sensi dell'art. 43 del DPR n. 600/1973.

Tale possibilità è stata prevista dalla circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 con specifico riferimento agli errori contabili relativi all'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa. In essa sono state illustrate le modalità con cui il contribuente, a seguito della correzione del bilancio secondo la procedura indicata dal principio contabile OIC 29, può sanare e/o prevenire le irregolarità fiscali che possono scaturire dalla violazione del principio di competenza.

Stando a quanto statuito dalle Sezioni Unite, la dichiarazione integrativa a favore, con possibilità di compensazione del credito risultante, dovrebbe invero essere ammessa solo quando l'errore sia stato commesso nell'anno antecedente a quello della sua rilevazione in bilancio.

L'Agenzia delle entrate ha invece previsto la possibilità di presentare una "*dichiarazione integrativa di sintesi*" entro il più ampio termine di decadenza per l'accertamento, con cui vengono in sostanza riliquidate le dichiarazioni degli anni precedenti, a partire da quella relativa all'esercizio in cui l'errore è stato commesso¹⁶.

La procedura indicata dalla circolare n. 31/E del 2013 consente quindi di evitare la domanda di rimborso altrimenti necessaria per recuperare le maggiori imposte conseguenti all'errata imputazione temporale in bilancio del componente positivo o negativo di reddito, attraverso l'utilizzo della dichiarazione integrativa a favore anche oltre il termine breve di un anno da cui far emergere il credito da utilizzare in compensazione delle dette maggiori imposte.

Tanto, come espressamente chiarito dall'Agenzia delle entrate, in applicazione dei principi di capacità contributiva di cui all'art 53 della Costituzione, di buona fede e leale collaborazione di cui all'art 10 della L. n. 212/2000, al fine di evitare che in capo al contribuente si verificano fenomeni di doppia imposizione nel caso in cui il contribuente abbia autonomamente rettificato precedenti errori contabili applicando correttamente i principi contabili.

¹⁶ A tal fine, nel quadro RS dei modelli di dichiarazione sono stati introdotti appositi prospetti denominati "Errori contabili".

Si segnala infine, sul punto, la recente norma di comportamento n. 196 dell'apposita Commissione dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili¹⁷ in cui è stato sostenuto che la procedura sopra descritta sia un rimedio di carattere generale a disposizione di tutti i contribuenti, applicabile per tutte le categorie di reddito nonché per la rettifica dell'imponibile IRAP e della relativa imposta.

Ad avviso della detta Associazione poiché la procedura di cui alla circolare n. 31/E trae fondamento normativo nei principi generali di emendabilità della dichiarazione e di opponibilità dei crediti tributari in compensazione, la sua utilizzabilità non può essere limitata, da un punto di vista soggettivo, esclusivamente a quei contribuenti che redigono le scritture contabili ed il bilancio di esercizio e che possono incorrere in una violazione del principio di competenza.

Ed infatti, il rispetto del principio di capacità contributiva è valevole e operante per tutti i contribuenti, quando lo stesso sia incorso in un errore dichiarativo che abbia generato a suo carico un danno economico, attuale o potenziale, a prescindere dalla tipologia di reddito dichiarata¹⁸.

Alla luce di tali considerazioni, emerge dunque forte la sensazione che, anche dopo l'apprezzabile arresto delle Sezioni Unite della Cassazione, la questione del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa in favore del contribuente tornerà a far parlare di sé, non potendo dirsi definitivamente risolta.

¹⁷ Emanata il 20 luglio 2016.

¹⁸ La norma di comportamento individua, a titolo esemplificativo, alcune casistiche in cui sarebbe attivabile la procedura di rettifica sopra illustrata: -) indicazione in dichiarazione da parte di un lavoratore autonomo di un componente positivo di reddito secondo il principio di competenza in luogo del principio di cassa; -) erronea applicazione in dichiarazione da parte del titolare di un reddito fondiario delle riduzioni previste per gli immobili storici *ex* L. 1089/39; -) erroneo assoggettamento a tassazione nell'ambito della categoria dei redditi diversi di una plusvalenza non imponibile o comunque imponibile in misura minore rispetto a quella dichiarata; -) omessa indicazione in dichiarazione di oneri deducibili *ex* art. 10 o detraibili *ex* art. 15 del TUIR.