

CIRCOLARE N. 3 DEL 20 FEBBRAIO 2017

IMPOSIZIONE DIRETTA

Le novità del d.l. n. 193/2016 in tema di rettifica delle dichiarazioni fiscali

ABSTRACT

La circolare illustra la nuova disciplina introdotta dall'art. 5 del d.l. 193/2016 in merito alla rettifica delle dichiarazioni fiscali che i contribuenti presentano ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP, dell'IVA nonché in qualità di sostituti d'imposta.

La novità principale consiste nell'aver unificato il termine entro il quale i contribuenti possono rettificare la dichiarazione fiscale a prescindere dal "segno" di tale rettifica; anche le c.d. dichiarazioni integrative a favore, infatti, similmente a quelle c.d. a sfavore, possono ora essere presentate entro il termine previsto per l'accertamento dei dati in esse contenute. In precedenza, invece, il termine che i contribuenti avevano per presentare la c.d. dichiarazione integrativa a favore era notevolmente più breve.

Si tratta di un'innovazione molto importante in quanto risolve una serie di criticità che avevano dato luogo ad un vivace dibattito giurisprudenziale e dottrinario ormai risalente nel tempo.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Art. 5 del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225

Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 42/E del 12 ottobre 2016.

INDICE

1. Introduzione	p. 4
2. L'evoluzione interpretativa in tema di rettifica delle dichiarazioni.	p. 6
3. Le novità apportate dal d.l. n. 193/2016 in tema di rettifica delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP.	p.14
3.1 (<i>segue</i>) le nuove regole per la rettifica della dichiarazione IVA.	p.25
4. Le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 42/E del 12/10/2016.	p.28

1. Introduzione

L'art. 5 del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 (d'ora innanzi anche: art. 5) ha introdotto importanti modifiche in tema di dichiarazione dei redditi, dell'IRAP, dei sostituti d'imposta e dell'IVA. In particolare, tali modifiche riguardano le dichiarazioni integrative presentate per correggere errori commessi dai contribuenti a proprio danno e, dunque, il regime in materia prima previsto dall'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998¹.

Nella versione finora vigente del citato art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998 era stabilito che le dichiarazioni per correggere errori commessi a proprio danno (c.d. dichiarazione integrativa a favore) potevano essere presentate non oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. termine breve). E ciò si contrapponeva alla previsione del medesimo art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322/1998 che consentiva, invece, in via generale, di presentare la dichiarazione integrativa (e, dunque, sicuramente quella per correggere errori commessi a danno del fisco, c.d. dichiarazione integrativa a sfavore) fino al termine di scadenza per la notifica degli avvisi di accertamento (c.d. termine lungo) ex artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973 (per quanto concerne le imposte sui redditi, l'IRAP e la dichiarazione dei sostituti d'imposta) e 57 del d.P.R. n. 633/1972 (per quanto attiene all'IVA).

Le modifiche apportate dall'art. 5 eliminano questa discrasia stabilendo che tanto le c.d. dichiarazioni integrative a favore quanto le c.d. dichiarazioni integrative a sfavore possono essere presentate entro il c.d. termine lungo e, cioè, entro il termine previsto per la notifica degli avvisi di accertamento.

A questo allineamento temporale ha fatto seguito una serie di altre modifiche collaterali concernenti le modalità di utilizzo dei crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni integrative a favore, i termini entro cui l'ufficio può procedere alla liquidazione e all'accertamento relativamente ai nuovi elementi di reddito indicati in tale dichiarazione e altri aspetti procedurali e sostanziali.

Qui di seguito esaminiamo gli aspetti tecnici più rilevanti di queste innovazioni, distinguendo per comodità espositiva le problematiche relative alle dichiarazioni fiscali

¹ Ricordiamo, infatti, che l'art. 2, commi 8 e 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998 detta le regole per l'integrazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e di quella dei sostituti d'imposta e che ad esso, prima dell'innovazione in parola, doveva farsi riferimento anche per quanto concerne la rettifica della dichiarazione IVA, giusto il rinvio effettuato dal previgente art. 8, comma 6, del d.P.R. n. 322/1998.

relative alle imposte sui redditi, ai sostituti di imposta e all'IRAP da quelle concernenti l'IVA.

Preliminarmente osserviamo che l'art. 5 del d.l. 193/2016 – nella versione risultante a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione – è entrato in vigore il 3 dicembre 2016. Tuttavia la principale novità da esso introdotta – quella cioè di consentire a contribuenti di presentare dichiarazioni integrative a proprio favore entro gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione integrativa di segno inverso (c.d. dichiarazione integrativa a sfavore) e, cioè, entro i termini di scadenza dell'accertamento – ha natura chiaramente procedimentale e, dunque, essa troverà applicazione anche in relazione ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'entrata in vigore della relativa fonte normativa. Più in particolare, questa novità era prevista dall'art. 5 già nella versione precedente a quella risultante dalle modifiche apportate dalla legge di conversione, sicché essa trova applicazione a decorrere dal 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del d.l. 193/2016).

Al riguardo, occorre tuttavia tener conto anche delle novità apportate dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge finanziaria per il 2016) in merito allo spirare dei termini di accertamento; a decorrere dal periodo di imposta 2016 (*rectius*: a decorrere dagli avvisi relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016), infatti, tanto per le imposte sui redditi, l'IRAP e i sostituti d'imposta che per l'IVA *“Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno [anziché quarto anno] successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*.

Per i periodi d'imposta precedenti al 2016 (*rectius*: per i periodi d'imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2016), invece, continua a trovare applicazione il previgente limite temporale del *“31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”* (art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e art. 57 del d.P.R. n. 633/1972 ante l.n. 208/2015).

Pertanto, tenendo conto di questa ulteriore innovazione, allo stato attuale l'ultimo periodo d'imposta ancora accertabile e, dunque, ancora rettificabile alla luce dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, è il 2012; in relazione a tale annualità, infatti, il termine di accertamento, alla luce degli artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e 57 del d.P.R. n. 633/1972 *pro tempore* vigenti, scade il 31 dicembre 2017 – e, cioè, il *“31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*.

A decorrere dal periodo d'imposta 2016, invece, la dichiarazione integrativa potrà essere presentata *“entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*; i modelli UNICO 2017 e IVA 2017, relativi al periodo d'imposta 2016, per esempio, potranno essere rettificati entro il 31 dicembre 2022.

2. L'evoluzione interpretativa in tema di rettifica delle dichiarazioni.

La tematica della c.d. dichiarazione integrativa a favore nella configurazione normativa esistente prima dell'intervento qui in esame aveva dato luogo a non pochi dubbi interpretativi e a contrasti di vario ordine fra la prassi dell'amministrazione finanziaria e le posizioni della giurisprudenza e della dottrina. Vi era un'inadeguatezza di fondo delle soluzioni interpretative che si erano affermate in materia, sia sotto il profilo equitativo che sistematico, che hanno per l'appunto indotto il legislatore a porvi rimedio con l'intervento normativo in esame. E quindi appare utile, prima di entrare nel merito delle novità, ripercorrere brevemente le questioni principali che erano sorte sulla materia, con particolare riferimento alle dichiarazioni fiscali in materia di imposte sui redditi e di IRAP.

Una prima fondamentale questione che si era posta atteneva al rapporto fra il c.d. termine breve per presentare la dichiarazione integrativa a favore di cui al citato art. 2, comma 8-*bis* (nel testo vigente prima delle modifiche in esame) e l'art. 38 del d.P.R. 602/1973 (d'ora innanzi anche: art. 38) che consente ai contribuenti di chiedere il rimborso delle maggiori imposte pagate entro il termine di 48 mesi².

Rinviando per maggiori approfondimenti alle circolari Assonime nn. 52 del 2002, 40 del 2003 e 36 del 2004, in questa sede ci limitiamo a ricordare che inizialmente l'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322/1998 prevedeva quale unico termine per presentare la dichiarazione integrativa – senza specificarne la tipologia, se cioè favorevole o sfavorevole al contribuente – quello previsto per la notifica degli avvisi di accertamento ex art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 (c.d. termine lungo). Successivamente, a decorrere dal 1/1/2002, è stato introdotto il citato comma 8-*bis*, il quale – ponendo esclusivo riferimento alla c.d. dichiarazione integrativa a favore – consentiva invece ai

² Ai sensi dell'art. 38, comma 1, del d.P.R. 602/1973 *“Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento”*.

contribuenti di rettificare in loro favore la dichiarazione dei redditi solo entro il c.d. termine breve, chiarendo opportunamente che il credito derivante da tale dichiarazione integrativa poteva essere utilizzato in compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 e, cioè, secondo le regole ordinarie previste per la liquidazione delle imposte tramite dichiarazione.

Sicché, l'Amministrazione finanziaria, confortata in ciò da talune pronunce del Giudice di legittimità, espresse inizialmente³ il convincimento che per effetto di questa innovazione fosse venuta meno del tutto la disciplina prevista dall'art. 38 in merito agli errori commessi in dichiarazione, con la conseguenza che una volta scaduto il c.d. termine breve i contribuenti non avrebbero più potuto chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate a causa di tali errori commessi.

In altri termini, secondo questa soluzione interpretativa, per quanto riguardava gli errori dichiarativi, l'art. 38 era stato *in toto* sostituito dall'art. 2, comma 8-bis, con la conseguenza che tale tipologia di errori poteva essere corretta solo entro il c.d. termine breve.

Dopo questa iniziale chiusura, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, su impulso dell'Avvocatura generale dello Stato, ha rivisto la propria posizione nel senso indicato da talune pronunce del Giudice di legittimità⁴ ed è giunta a riconoscere che, anche dopo il c.d. termine breve, fosse comunque possibile presentare istanza di rimborso; con la risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008, infatti, l'Agenzia delle entrate ha affermato, che *“al contribuente non è consentito presentare una dichiarazione correttiva con esito a sé favorevole oltre il termine previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, ma”* ha aggiunto ***“lo stesso può, invece, recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso, attraverso un'istanza di rimborso presentata ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973”***.

Questa coesistenza dei due predetti regimi è stata da ultimo confermata dalla sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 13378 del 30/6/2016 da cui prende le mosse il provvedimento normativo in esame, come si legge nella relativa relazione governativa.

In sostanza, secondo questo approccio, il contribuente poteva presentare la dichiarazione integrativa entro il c.d. termine breve e questa dichiarazione aveva tutti gli effetti tipici delle dichiarazioni fiscali. In altri termini, i crediti d'imposta emergenti in

³ Cfr: risoluzione n. 24/E del 14 febbraio 2007 (la quale richiamava quanto già enunciato nella risoluzione n. 6/E del 25 gennaio 2002).

⁴ Da ultimo sent. n. 13484 dell'8 giugno 2007.

favore dei contribuenti potevano essere compensati ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997. Naturalmente, questo esponeva anche al rischio che la dichiarazione integrativa fosse corretta dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento e che, quindi, desse luogo a infedeltà dichiarativa con conseguente applicazione delle relative sanzioni. Spirato questo termine il contribuente – che non aveva presentato dichiarazione integrativa – poteva comunque attivare la disciplina dell'art. 38 chiedendo il rimborso delle maggiori imposte versate a causa degli errori dichiarativi. In questo contesto la dichiarazione integrativa non era più fonte di autoliquidazione dell'imposta, ma certamente per motivare la richiesta di rimborso il contribuente doveva comunque rifare gli stessi calcoli che avrebbe fatto con la dichiarazione integrativa.

Questa impostazione, tuttavia, come ampiamente evidenziato dalla dottrina, non era pienamente appagante.

Si pensi, per esempio, ai casi in cui a causa di errori dichiarativi fosse emersa non una maggiore base imponibile, bensì una minore perdita; in questa ipotesi, infatti, i contribuenti avrebbero dovuto attendere l'emersione di base imponibile nei successivi esercizi e presentare istanza di rimborso per la restituzione delle maggiori imposte versate in detti periodi d'imposta per effetto del mancato computo delle maggiori perdite pregresse⁵. E ciò, nella generalità dei casi, significava impugnare il silenzio rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso e, dunque, far valere le proprie ragioni solo in sede contenziosa.

Ancora più problematica appariva la correzione di errori relativi a poste creditorie di natura agevolativa; si pensi, per esempio, ai casi di omessa indicazione nel quadro RU dei crediti d'imposta utilizzabili solo in compensazione per i quali l'indicazione non è prevista a pena di decadenza⁶. In queste ipotesi, infatti, l'inserimento *ex post* del credito d'imposta determina il più delle volte un errore in sede di liquidazione e controllo formale della dichiarazione in quanto, per l'appunto, il credito d'imposta non risulta evidenziato nelle dichiarazioni dei redditi precedenti rispetto a quella in cui è indicato per la prima volta. E ciò comporta, dunque, la necessità di una sua "conferma" innanzi ai competenti uffici.

⁵ Per non parlare del fatto che in questi casi il destino dell'istanza di rimborso appariva molto incerto, tenuto conto che la richiesta di rimborso concerneva le maggiori imposte versate in un dato esercizio a causa di errori dichiarativi commessi in periodi d'imposta per i quali potevano in quel momento risultare già spirati i termini di accertamento.

⁶ Nei casi in cui l'indicazione è prevista a pena di decadenza opera la disciplina c.d. *remissio in bonis* di cui all'art. 2, comma 1–3-bis, del d.l. n. 16/2012.

Più in generale, questa impostazione non permetteva di risolvere in modo adeguato proprio il caso che ha formato oggetto di esame nella citata sentenza della Cassazione a Sezioni Unite. Si trattava del caso del contribuente che aveva liquidato in dichiarazione un'imposta eccessiva e che non aveva poi proceduto al suo versamento adducendo, per l'appunto, di aver commesso errori a proprio danno. Solo che questi errori erano stati evidenziati in una dichiarazione integrativa presentata successivamente al c.d. termine breve e per questo non presa in considerazione dai competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria.

La Cassazione, proprio a questo riguardo fissa nella citata sentenza un principio molto importante: non solo, come detto, i due regimi della dichiarazione integrativa presentata entro il c.d. termine breve e quello dell'istanza di rimborso di cui all'art. 38 devono considerarsi coesistenti, ma *“il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, 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”*.

Solo per questa via – e non perché fosse considerata valida la dichiarazione integrativa presentata oltre il c.d. termine breve – veniva accolta la richiesta dell'istante di procedere allo sgravio della relativa cartella con la quale gli veniva richiesto il pagamento dell'imposta liquidata nella dichiarazione originaria viziata da errori.

Si tratta indubbiamente di un principio di assoluto rilievo. Cionondimeno, la dottrina non riteneva che questa soluzione fosse soddisfacente, opponendo che la dichiarazione integrativa – indipendentemente dall'istanza di rimborso – avesse comunque una rilevanza fiscale anche se presentata successivamente al c.d. termine breve, nel senso che ad essa doveva essere riconosciuta la capacità di “neutralizzare”, senza la necessità andare in contenzioso, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria qualora – come nella fattispecie posta all'attenzione della Cassazione – la questione non vertesse su un'ipotetica richiesta di rimborso di quanto indebitamente versato, ma si trattasse semplicemente di neutralizzare la richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria di ottenere il versamento di un'imposta nascente da un'erronea autoliquidazione compiuta dal contribuente a proprio danno ⁷.

⁷ Tale autorevole dottrina ha infatti manifestato il proprio dissenso verso il citato principio enunciato dalla Cassazione, secondo cui, ripetiamo, una volta scaduto il c.d. termine breve i contribuenti non avrebbero potuto presentare una nuova dichiarazione dei redditi e dell'IRAP per correggere errori commessi a loro

Sta di fatto che partendo appunto da questa sentenza il legislatore ha ritenuto di intervenire in via normativa per fare chiarezza sulla materia con una disciplina normativa più equilibrata sotto il profilo sistematico.

Illuminanti, sotto questo profilo, sono le indicazioni della relazione illustrativa dell'art. 5: *“essendo stato riconosciuto il diritto del contribuente di far valere in ogni caso gli errori a proprio favore in sede contenziosa per opporsi alle pretese del fisco, nonché mediante presentazione di istanza di rimborso, non si vede perché non si debba riconoscere la possibilità di far valere i medesimi errori in via autonoma e senza appesantire né la macchina amministrativa né quella giudiziale con ulteriori*

danno – nel senso che tale nuova dichiarazione non poteva più essere immessa nel circuito dichiarativo – rimanendo ferma solo la possibilità di recuperare la maggiore imposta versata a causa di tali errori mediante l'istanza di rimborso ex art. 38.

In un'ottica meramente ricognitiva, rileviamo che secondo questa dottrina, a tutto voler concedere, quello che non poteva essere negato, come invece ha fatto la Cassazione, era la sussistenza del rapporto di *species a genus* intercorrente, rispettivamente, tra il comma 8-bis e il comma 8. Il comma 8, nella previgente versione, prevedeva infatti che i contribuenti “Salva l'applicazione delle sanzioni” potessero emendare la propria dichiarazione dei redditi per correggere gli errori commessi senza tuttavia specificare la tipologia di dichiarazione integrativa, senza cioè indicare se si trattasse di dichiarazione integrativa favorevole o sfavorevole ai contribuenti. Sicché, già dalla circostanza che l'inciso “Salva l'applicazione delle sanzioni” facesse parte di una disposizione che “parlava” di dichiarazione integrativa in linea generale – senza cioè specificare il “verso” della dichiarazione integrativa – si sarebbe dovuto dedurre, secondo questo orientamento interpretativo, che il comma 8 contemplasse entrambe le fattispecie di dichiarazione integrativa. In particolare, osservavano i fautori di questa opzione interpretativa, a meno di non voler attribuire ad esso valore pleonastico – nessuno ha mai dubitato infatti che in caso di cd. dichiarazione integrativa sfavorevole si rendono dovute le relative sanzioni – l'inciso “Salva l'applicazione delle sanzioni” denotava che i contribuenti avevano la facoltà di emendare le proprie dichiarazioni per correggere ogni tipo di errore (favorevole o sfavorevole) fermo rimanendo, ove dovuta, l'applicazione delle sanzioni. D'altronde, veniva altresì evidenziato, non poteva negarsi il fatto che i commi 8 e 8-bis avessero ad oggetto la medesima fattispecie – quella cioè della dichiarazione integrativa – e che la “specialità” del comma 8-bis risiedesse nel fatto che riconosceva ai contribuenti che presentavano la dichiarazione integrativa favorevole entro il c.d. termine breve la possibilità di utilizzare lo strumento della compensazione.

Ma anche a voler prescindere da questo argomento, secondo questa dottrina è la ricostruzione storico sistematica sulla quale si fonda la sentenza in esame a mostrarsi discutibile. Oltre alla negazione del predetto rapporto di specialità, infatti, la Cassazione fonda il proprio convincimento sul fatto che l'art. 2, comma 8, avrebbe di fatto assorbito la disciplina prima prevista dall'art. 9, comma 7, del d.P.R. n. 600/1973 sicché, secondo il Giudice di legittimità, visto che tale ultima disposizione contemplava esclusivamente la dichiarazione integrativa sfavorevole, doveva dedursi che anche l'art. 2, comma 8 avesse ad oggetto esclusivamente questa tipologia di dichiarazione. Sennonché, è stato messo in evidenza che l'art. 2, comma 8, non replicava affatto la disciplina prima prevista dall'art. 9, comma 7, del d.P.R. n. 600/1973. Più in particolare, è stato sottolineato che tale ultima disposizione, mediante rinvio all'art. 54 del medesimo d.P.R. n. 600/1973, disciplinava l'istituto del ravvedimento operoso, mentre l'art. 2, comma 8, regolava esclusivamente l'istituto della dichiarazione integrativa (senza indicare, ripetiamo, la tipologia di dichiarazione integrativa). In seguito alla riforma del regime sanzionatorio amministrativo del 1997, infatti, il regime del ravvedimento operoso, previa abrogazione del citato art. 54, è stato inserito nell'art. 13 del

procedimenti e giudizi volti ad accertare il diritto al rimborso; ciò tanto più in un sistema, come quello fiscale italiano, fondato sull'autoliquidazione delle imposte e che ha già conosciuto a livello sistemico l'affermazione di modalità di autoretifica da parte del contribuente degli errori commessi in sede dichiarativa anche oltre l'anno e con possibilità di beneficiare da subito della compensazione degli eventuali crediti (si pensi alla procedura di correzione degli errori contabili prevista dalla circolare dell'agenzia delle entrate 24 settembre 2013, n. 31/E)".

Per comprendere appieno le novità recate dall'art. 5 occorre tener presente, per l'appunto, anche l'evoluzione della prassi amministrativa⁸.

Come abbiamo accennato, l'Amministrazione finanziaria, salvo un orientamento inizialmente contrario, ha accettato il principio della coesistenza fra la dichiarazione integrativa a favore presentata entro il c.d. termine breve e il regime del rimborso ex art. 38.

Non ha mai dato rilevanza, come strumento di autoliquidazione, alla dichiarazione integrativa a favore presentata dopo il c.d. termine breve (ed è proprio per questo che si è giunti alla sentenza della Cassazione a Sezioni Unite sopracitata)

Tuttavia, la stessa Amministrazione finanziaria ha fornito altre aperture su questa tematica di non poco rilievo.

La prima importante apertura riguarda la correzione dei c.d. errori contabili di competenza (cfr: circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E del 2013 sulla quale ci siamo soffermati nella nostra circolare n. 20 del 2014). -

In particolare, l'Agenzia ha in tale sede permesso ai contribuenti di correggere gli errori commessi indifferentemente a proprio danno o a proprio vantaggio fino alla scadenza

d.lgs. n. 471/1997, e, dunque, già da questa ricostruzione storico normativa, da cui emerge che l'istituto del ravvedimento non è stato assorbito da alcuna disposizione – bensì, dopo l'abrogazione degli artt. 9 e 54 del d.P.R. n. 600/1973 è stato collocato nel contesto del d.lgs. n. 472/1997 – si evince la discutibilità dell'argomento addotto a proprio sostegno dalla Cassazione. D'altronde, secondo i sostenitori di questo orientamento interpretativo, basta osservare che l'art. 9, comma 7, riconosceva ai contribuenti la possibilità di integrare la dichiarazione “*sempreché non siano iniziati accessi, ispezione 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*” – e, dunque, evidentemente poneva attenzione esclusivamente alla dichiarazione integrativa a sfavore – mentre l'art. 2, comma 8, non prevedeva alcuna preclusione – se non quella temporale relativa ai termini di accertamento – sicché non poteva in alcun modo parlarsi di continuità normativa tra le citate disposizioni.

⁸ Anche la relazione di accompagnamento dell'art. 5 illustra le novità introdotte da tale disposizione previa analisi del contesto normativo ed interpretativo preesistente.

dei termini di accertamento attraverso un uso particolare della dichiarazione integrativa da presentare entro il c.d. termine breve. Per questa specifica ipotesi – e cioè quella degli errori contabili attinenti alla corretta competenza dei componenti reddituali – la dichiarazione integrativa è stata concepita come uno strumento per correggere non soltanto gli errori direttamente pertinenti al periodo d'imposta suscettibile di essere oggetto di tale dichiarazione, ma anche quelli commessi nei periodi d'imposta precedenti che – in virtù dei meccanismi di riporto in avanti dei crediti non chiesti a rimborso ovvero in base al principio di continuità dei fenomeni reddituali tipici dei redditi di impresa – si riflettono sul periodo d'imposta oggetto della dichiarazione integrativa. E ciò con l'unico limite che questa correzione a ritroso si rende possibile fino al periodo d'imposta più lontano ancora suscettibile di accertamento. Naturalmente, laddove siano operate correzioni contabili di errori commessi dal contribuente a proprio favore scattano le relative sanzioni salvo l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso. Laddove invece la correzione è relativa ad errori commessi dal contribuente a proprio danno, la dichiarazione integrativa comporta l'evidenziazione di crediti in favore del contribuente medesimo suscettibili di utilizzazione nei modi ordinari e, cioè, di crediti che possono essere chiesti a rimborso o utilizzati in compensazione. Peraltro, a questo strumento, che consente ai contribuenti di correggere errori a proprio danno commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della dichiarazione integrativa, si è associato un altro aspetto; il procrastinamento dei termini di accertamento relativamente agli elementi rettificati. Questa regola, enunciata in via interpretativa dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 31/E del 2013 – secondo cui, *"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"* – è stata successivamente codificata dall'art. 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge stabilità per il 2015)⁹.

L'importanza di questa apertura interpretativa è stata notevole. Nella nostra circolare n. 20 del 2014 avevamo peraltro invitato l'Agenzia delle entrate ad estendere questa soluzione non solo agli errori contabili di competenza ma a qualsiasi altro errore a danno del contribuente che avesse influenzato la sua autoliquidazione dell'imposta. In effetti, osservavamo, se la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322/1998 costituiva uno strumento per regolarizzare anche errori commessi in periodi antecedenti a quello rettificabile, non si vedeva perché questa

⁹ Come vedremo, il legislatore è successivamente intervenuto anche su questa disciplina circoscrivendo in modo più puntuale l'ambito oggettivo di questa proroga.

funzione non potesse valere, alla luce di considerazioni logiche e sistematiche, anche per tutti gli altri errori diversi da quelli strettamente pertinenti alla competenza contabile dei componenti reddituali. L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, non ha mai espressamente condiviso questa interpretazione "estensiva" della citata soluzione interpretativa, la quale rimaneva dunque limitata ai soli errori contabili di competenza.

Comunque, a prescindere da questa questione, dalla possibilità cioè per il contribuente di presentare a proprio favore e a tutto "campo" la dichiarazione integrativa oltre il c.d. termine breve, l'Agenzia delle entrate ha compiuto anche altri passi di non scarso rilievo. In particolare, ha consentito ai contribuenti di far valere gli errori commessi a proprio danno ove vengano raggiunti da atti di accertamento e, segnatamente, in sede di definizione di tali accertamenti. Gli errori su cui si è concentrata l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, però, sono quelli di competenza. Più precisamente, tenendo conto dell'orientamento giurisprudenziale – secondo cui l'inderogabile principio di competenza deve comunque essere coniugato con il divieto di doppia imposizione – l'Amministrazione finanziaria ha già da tempo riconosciuto ai contribuenti che, ad esempio, subiscono il recupero a tassazione di un costo per difetto di competenza la possibilità di riallocare tale componente negativo nell'esercizio di effettiva competenza o, per meglio dire, di recuperare le maggiori imposte versate nel periodo d'imposta in cui questo costo avrebbe dovuto essere dedotto. A tal fine i contribuenti devono presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 entro due anni decorrenti da quando la contestazione degli organi accertatori è divenuta definitiva e, dunque, anche ben oltre i termini previsti per l'accertamento del periodo d'imposta di effettiva competenza (cfr: circolari nn. 23/E del 2010 e 29/E del 2011). Analoga soluzione trova applicazione nei casi in cui la deduzione del costo nel periodo d'imposta di competenza dia luogo, anziché ad un minor imponibile, ad una maggiore perdita – nel senso che anche in questo caso i contribuenti possono richiedere il rimborso delle maggiori imposte versate nel periodo d'imposta in cui non si è tenuto conto erroneamente di questa maggiore perdita (cfr: risoluzione n. 87/E del 2013) –, nonché nell'ipotesi in cui sia risultata errata la competenza di un componente positivo (cfr: circolare n. 35/E del 2012).

Nell'ambito poi del procedimento di accertamento con adesione, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto altresì ai contribuenti la facoltà di recuperare quanto versato in eccedenza a causa degli errori commessi in tema di imputazione temporale di componenti negativi e positivi, anziché mediante un'autonoma istanza di rimborso,

attraverso la compensazione di tale posta creditoria con il relativo debito tributario emerso in sede di accertamento; così di fatto “sdoganando” l'utilizzo dell'istituto della compensazione ben oltre il c.d. termine breve (circolare n. 31/E del 2012).

In definitiva, in caso di rettifica d'ufficio in tema di imputazione temporale l'Amministrazione finanziaria, dopo un lungo percorso interpretativo, è giunta ad affermare la preminenza del divieto di doppia imposizione, nel senso che, a prescindere da quando la pretesa fiscale diviene definitiva, a fronte del recupero del componente negativo o positivo nel corretto periodo di competenza, deve essere riconosciuta ai contribuenti la restituzione – mediante l'istanza di rimborso di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 o, in caso di accertamento con adesione, ricorrendo all'istituto della compensazione – della maggiore imposta versata nel periodo in cui, rispettivamente, hanno erroneamente omesso o erroneamente imputato il predetto componente negativo o positivo, e ciò anche quando in relazione a detto ultimo periodo (*rectius*: periodo di effettiva competenza) siano scaduti i termini per l'attività di accertamento.

Alla luce dunque di tutta questa complessa vicenda, qui di seguito esaminiamo le disposizioni introdotte dall'art. 5 del d.l. 193/2016.

3. Le novità apportate dal d.l. n. 193/2016 in tema di rettifica delle dichiarazioni dei redditi e del'IRAP

3.1. Come accennato, l'art. 5 del d.l. 193/2016 ha riscritto l'art. 2, commi 8 e 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998, riconoscendo espressamente ai contribuenti – e così fugando definitivamente ogni dubbio al riguardo – la facoltà di emendare la dichiarazione dei redditi, oltre che a proprio sfavore, anche a proprio favore entro il termine previsto per l'accertamento ex art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e di utilizzare in compensazione la relativa posta creditoria.

In particolare, è stato anzitutto riformulato l'art. 2, comma 8, al fine di specificare, per l'appunto, che entro i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 i contribuenti possono presentare dichiarazioni integrative al fine di correggere gli errori dichiarativi commessi a prescindere dal loro “segno”; il nuovo comma 8, prevede infatti che *“Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, 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 imponibile¹⁰ 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'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Il nuovo art. 2, comma 8-bis, detta, invece, le regole per l'utilizzo in compensazione del credito derivante dalla dichiarazione integrativa a favore. Ai sensi del nuovo comma 8-bis, primo e secondo periodo, *"L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, 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".* In base a questa nuova disposizione, dunque, la predetta posta creditoria può essere utilizzata in compensazione secondo le regole ordinarie in due soli casi: quando la relativa dichiarazione integrativa è presentata entro il c.d. termine breve nonché nei casi in cui – a prescindere dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa – il credito d'imposta deriva dalla correzione di errori contabili di competenza. Nei casi diversi da quelli appena esaminati – e, cioè, nei casi in cui la dichiarazione integrativa è presentata oltre il c.d. termine breve e ha ad oggetto errori diversi da quelli contabili di competenza – infatti, il credito che emerge dalla dichiarazione integrativa può essere utilizzato in compensazione solo per l'estinzione dei debiti tributari maturati dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa e deve essere

¹⁰ Per completezza d'informazione segnaliamo che in sede di conversione del d.l. n. 193/2016 l'inciso *"di un maggiore o di un minore reddito"* è stato sostituito con *"di un maggiore o di un minore imponibile"*, così fugando ogni dubbio in merito al fatto che oggetto della dichiarazione integrativa può essere anche una differente quantificazione delle perdite fiscali.

indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa^{11 12}.

L'art. 5 del d.l. n. 193/2016 interviene anche su un altro aspetto di rilievo per le dichiarazioni integrative: quello concernente i termini di accertamento. Come abbiamo già accennato¹³, l'art. 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015) ha recepito a livello normativo la regola già elaborata dall'Amministrazione finanziaria in merito alla procedura da essa illustrata nella circolare n. 31/E del 2013 in tema di correzione degli errori contabili e, cioè, la regola secondo cui, *"limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione"*, i termini di

¹¹ Dal modello UNICO 2017 sembra emergere che il credito in esame possa essere utilizzato per la compensazione dei debiti tributari (maturati dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa) solo per la parte eccedente l'imposta liquidata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta durante il quale è presentata la dichiarazione integrativa. In altri termini, se, per esempio, nel 2016 è stata presentata una dichiarazione integrativa di UNICO 2013, il relativo credito deve essere utilizzato prioritariamente ad abbattimento dell'imposta liquidata in UNICO 2017 e per la parte eccedente in compensazione dei debiti tributari maturati dal 2017 (*rectius*: dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa). Ne consegue, se questa lettura delle istruzioni è corretta, che i contribuenti che intendono utilizzare il credito d'imposta derivante dalla dichiarazione integrativa sin dall'1/1/2017 si espongono al rischio di sanzioni per omesso versamento qualora non riescano ad individuare puntualmente la quota parte di detto credito che risulterà eccedente rispetto all'imposta da liquidare in UNICO 2017.

Questa lettura delle istruzioni di UNICO 2017 non appare tuttavia conforme alle relative prescrizioni normative. Come abbiamo visto, infatti, l'art. 2, comma 8-*bis* contempla unicamente un limite temporale per l'utilizzo in compensazione dei crediti derivanti dalle dichiarazioni integrative presentate oltre il c.d. termine breve (ed aventi a oggetto errori diversi da quelli c.d. contabili): questi crediti possono essere utilizzati in compensazione ex art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 *"per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa"*. Secondo le citate istruzioni, invece, a questo limite di tipo temporale verrebbe ad aggiungersi una preclusione di tipo quantitativo, in quanto, ripetiamo, tali crediti sarebbero utilizzabili in compensazione solo per la parte che eccede l'imposta liquidata nella dichiarazione fiscale relativa al periodo d'imposta durante il quale è presentata la dichiarazione integrativa. In altri termini, il credito deve considerarsi prioritariamente utilizzato fino a concorrenza di tale imposta.

È bene altresì osservare che questa soluzione operativa interessa anche i crediti derivanti da dichiarazioni integrative presentate oltre il c.d. termine breve aventi ad oggetto i cd. errori contabili.

Secondo le citate istruzioni, infatti, il credito d'imposta che deve essere prioritariamente utilizzato ad abbattimento dell'imposta liquidata (nel modello di dichiarazione fiscale relativo al periodo d'imposta durante il quale è presentata la dichiarazione integrativa), è quello indicato nel quadro DI, colonna 5, del medesimo modello e, cioè, il credito complessivamente spettante in virtù delle dichiarazioni integrative presentate durante il 2016 a prescindere dalla natura degli errori corretti. E tale conclusione desta perplessità tenuto conto del fatto che si tratta di crediti che, per espressa previsione normativa, non soggiacciono alla preclusione temporale che, invece, interessa la generalità dei crediti derivanti dalle dichiarazioni integrative presentate oltre il c.d. termine breve.

¹² Con particolare riferimento alla dichiarazione integrativa a favore è bene precisare, a rischio di svolgere una considerazione pleonastica, che le citate regole previste in tema di compensazione del relativo credito riguardano esclusivamente l'utilizzo delle poste creditorie emergenti dalla dichiarazione e non anche

decadenza dell'attività di accertamento (e di liquidazione) devono essere calcolati a partire dall'anno in cui la dichiarazione integrativa è presentata¹⁴. L'art. 5, comma 2, lett. b) – previa modifica dell'art. 1, comma 640, lett. b), della l. n. 190/2014 – sostituisce il predetto inciso *“limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione”* con il seguente *“limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione”* e ciò, chiarisce la relazione illustrativa dell'art. 5 del d.l. n. 193/2016, *“al fine di meglio precisare che la riapertura dei termini di accertamento opera limitatamente ai «soli» elementi oggetto dell'integrazione, dovendosi per tali ultimi intendere unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa”*.

Il terzo ed ultimo periodo del comma 8-bis codifica infine il principio già enunciato dalla citata sentenza del Giudice di legittimità, secondo cui, *“Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio,*

l'utilizzo delle “maggiori” perdite derivanti da questo tipo di rettifica. Queste “maggiori” perdite, infatti, dovranno essere utilizzate per abbattere il reddito imponibile degli esercizi successivi rispetto a quello cui esse si riferiscono secondo le regole ordinarie. In questo caso, infatti, i contribuenti saranno tenuti a rettificare anche le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica al fine di tener conto degli effetti che la maggior perdita determina su detti periodi d'imposta.

¹³ Cfr: nota 9.

¹⁴ Riportiamo per comodità espositiva l'art. 1, comma 640, della l. n. 190/2014 come risultante in seguito alla modifiche ad esso apportate dall'art. 5, comma 2, lett. b), del d.l. n. 193/2016, *“Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-bis del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore:*

a) i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;

b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione;

c) i termini di cui all'articolo 76 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, concernenti l'imposta di registro, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni;

d) i termini di cui all'articolo 27 del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, concernente le imposte di successione e donazione, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni”.

*eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggior debito d'imposta o, comunque, di un minore credito*¹⁵.

3.2. Venendo ad alcune considerazioni di carattere generale in merito a questa nuova disciplina della dichiarazione integrativa, è anzitutto opportuno osservare che nonostante questa nuova facoltà di presentare la dichiarazione integrativa a favore entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione integrativa a sfavore, l'istituto del rimborso dell'art. 38 mantiene una propria autonomia operativa.

Se è vero, infatti, che l'ambito applicativo e temporale della dichiarazione integrativa a favore è più ampio di quello dell'istanza di rimborso e che si tratta di istituti che rispondono alla medesima finalità – quella cioè di consentire ai contribuenti di ripristinare la “verità” fiscale – è altrettanto evidente che si tratta di strumenti differenti soprattutto per quanto concerne gli effetti. Con l'istanza di rimborso il contribuente si limita, infatti, a richiedere la restituzione di quanto versato in eccedenza rispetto al dovuto unitamente ai relativi interessi ed, eventualmente, in caso di silenzio rifiuto, ad adire il competente giudice tributario. La dichiarazione integrativa, invece, se da un lato offre ai contribuenti la facoltà di utilizzare in compensazione secondo le regole anzidette il credito d'imposta emergente dalla dichiarazione integrativa, dall'altro lato, proprio perché sostituisce la dichiarazione originaria, espone, come già accennato, il contribuente al regime sanzionatorio previsto in tema di infedeltà dichiarativa in caso di errori. In altri termini, qualora la dichiarazione integrativa si rilevasse non “veritiera” il contribuente sarebbe esposto alle sanzioni previste in tema di infedeltà dichiarativa in quanto mediante la dichiarazione integrativa determina autonomamente la propria base imponibile.

3.3 Passando ad altro aspetto, è bene soffermare l'attenzione sul rapporto intercorrente tra questa nuova disciplina in tema di dichiarazione integrativa e la procedura prevista dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E del 2013.

Abbiamo visto che ai sensi del nuovo comma 8-bis, la regola secondo cui il credito emergente dalla dichiarazione integrativa può essere “*utilizzato in compensazione [...] per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa*” non trova applicazione, tra l'altro, nell'ipotesi in cui mediante la dichiarazione integrativa vengano

¹⁵ In particolare, emerge da questa formulazione che l'errore può essere fatto valere dal contribuente non solo in sede contenziosa, ma anche in sede di adesione all'accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

corretti errori contabili di competenza. In altri termini, in caso di correzione di errori contabili di competenza rimane ferma, così come in passato, la possibilità di utilizzare il relativo credito d'imposta secondo le regole ordinarie, senza cioè la postergazione temporale dianzi menzionata.

Ciò posto – e, cioè, fermo rimanendo che per questo tipo di correzione di errori dichiarativi continuano a trovare applicazione in tema di utilizzo del relativo credito d'imposta le consuete regole – la procedura prevista dalla circolare n. 31/E del 2013 sembra essere venuta meno, nel senso che anche per la correzione di errori contabili di competenza si deve ora far riferimento alla procedura prevista dalla nuova disciplina qui in esame. In altri termini, dinanzi all'omessa imputazione di un componente negativo nel periodo d'imposta 2012 (oggetto del modello di dichiarazione UNICO 2013) – ferma rimanendo la ripresa a tassazione del costo dedotto nei periodi d'imposta successivi o precedenti al 2012 – i contribuenti non devono più, come previsto dalla circolare n. 31/E del 2013, rettificare UNICO 2016¹⁶, bensì, in ossequio alla nuova disciplina introdotta dall'art. 5, devono emendare UNICO 2013¹⁷.

In questo senso depongono sia le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in occasione di Telefisco 2017, sia il modello di dichiarazione UNICO-SC 2017; è stato infatti espunto dal quadro RS di detto modello di dichiarazione il prospetto "Errori contabili" deputato, per l'appunto, alla gestione della procedura prevista dalla circolare n. 31/E del 2013¹⁸.

3.4 Per quanto riguarda, invece, la proroga dei termini di accertamento in caso di presentazione della dichiarazione integrativa, abbiamo visto che l'art. 5, comma 2, lett. b) è intervenuto al fine di meglio delimitare l'ambito applicativo di questa regola (già

¹⁶ E, cioè, l'ultima dichiarazione dei redditi emendabile entro il c.d. termine breve.

¹⁷ D'altronde, lo abbiamo detto, lo sforzo interpretativo della circ. 31/E era stato quello di congegnare un meccanismo tale che consentisse di utilizzare lo strumento della dichiarazione integrativa a favore anche oltre il c.d. termine breve; la procedura della circolare n. 31/E era stata cioè proposta in un diverso contesto normativo, nel quale ripetiamo, la dichiarazione integrativa a favore poteva essere presentata solo entro il c.d. termine breve, e, dunque, con la specifica finalità di superare di fatto questa limitazione temporale.

¹⁸ Il problema, semmai, è che il 31 dicembre 2016 per la generalità dei contribuenti – per quelli cioè con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare – è scaduto il termine per integrare la dichiarazione dei redditi relativa al 2011 (e, cioè, UNICO 2012), sicché i contribuenti che si sono ritrovati in questa situazione, attesa l'assenza di indicazioni ufficiali, potrebbero aver continuato ad adottare la procedura prevista dalla circolare n. 31/E del 2013.

Quello che preme rilevare in questa sede è che, attesa la situazione di incertezza esistente alla data del 31 dicembre 2016, anche questa diversa modalità di correzione degli errori contabili dovrebbe essere accettata come valida.

prevista dall'art. 1, comma 640, della l. n. 190/2014), così recependo le istanze avanzate in tal senso da più parti. A fronte di questa riapertura dei termini di accertamento, peraltro, taluni ritengono che la dichiarazione integrativa, qualora contenga anch'essa degli errori dichiarativi, possa essere a sua volta emendata nel più ampio termine di accertamento derivante dall'applicazione di questa regola. In questo più ampio termine i contribuenti potrebbero, secondo questa soluzione interpretativa, emendare nuovamente la dichiarazione *"limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione"*¹⁹.

Secondo altri, invece, la riapertura dei termini di accertamento è una diretta conseguenza dell'applicazione del principio secondo cui la dichiarazione integrativa sostituisce *in toto* la dichiarazione originaria, si tratta cioè di una regola – e ciò è particolarmente evidente in merito alla dichiarazione integrativa a favore – posta a tutela degli organi accertatori. A fronte della dichiarazione di nuovi elementi reddituali, infatti, l'Amministrazione finanziaria deve essere posta nella medesima condizione, in termini di accertamento, nella quale si sarebbe trovata qualora i citati elementi reddituali fossero stati indicati nella dichiarazione originaria e, cioè, deve disporre degli stessi termini di accertamento che avrebbe avuto *ab origine* in assenza di errori dichiarativi. Secondo questo diverso punto di vista, la riapertura opera, dunque, esclusivamente in favore dell'Amministrazione finanziaria. D'altronde, viene messo in evidenza, la circostanza che l'Amministrazione finanziaria possa rettificare la dichiarazione entro un termine più ampio rispetto a quello riconosciuto ai contribuenti, troverebbe adeguata giustificazione non solo nel fatto che, comunque, l'ambito applicativo del potere di rettifica è limitato *"ai soli elementi oggetto dell'integrazione"*, ma soprattutto nella regola, codificata nel terzo periodo del comma 8-bis, secondo cui *"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*

¹⁹ Peraltro, tale tesi interpretativa deve essere attentamente valutata anche alla luce del fatto che, a stretto rigore, se venisse riconosciuta ai contribuenti la possibilità di rettificare nuovamente la dichiarazione integrativa entro il più ampio termine di accertamento derivante dalla citata proroga temporale, dovrebbe conseguentemente ammettersi che i termini di decadenza dell'attività di accertamento (e di liquidazione) – seppur *"limitatamente ai soli elementi oggetto"* della nuova dichiarazione integrativa – decorrano nuovamente a partire dall'anno in cui è presentata tale ulteriore dichiarazione integrativa. A sua volta il contribuente potrebbe ulteriormente integrare la dichiarazione entro il nuovo termine di accertamento (quale venutosi a specificare per effetto della seconda dichiarazione integrativa) – a meno di non voler ammettere che il nuovo termine di accertamento assuma rilevanza solo per l'Amministrazione finanziaria – e così via. In questo modo, dunque, il periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa rimarrebbe "aperto" sin tanto che il contribuente corregga errori dichiarativi (commessi nella dichiarazione integrativa).

sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggior debito d'imposta o, comunque, di un minore credito"²⁰.

Attesa la delicatezza della questione auspichiamo un chiarimento ufficiale da parte dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria²¹.

3.5 Per connessione d'argomento, segnaliamo che secondo taluni questa regola – quella cioè che prevede che *“limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione”* i termini di accertamento decorrono dal momento della presentazione della dichiarazione integrativa – avvalorerebbe la tesi del c.d. consolidamento dei crediti esposti in dichiarazione sostenuta da una parte della dottrina con l'avallo di talune sentenze della Cassazione (cfr. da ultimo: sent. 2277/2016) ma respinta dalle Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016²². Secondo tale tesi i crediti d'imposta esposti in dichiarazione, una volta decorso il termine per l'accertamento relativo alla dichiarazione in cui essi sono stati esposti, si cristallizzano nell'an e nel quantum *“rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la pretesa di rimborso, salve le eccezioni volte a fare valere i fatti sopravvenuti impeditivi, modificativi, od estintivi del credito”* (Cass., sent. n. 9339 del giorno 8 giugno 2012).

In effetti, la circostanza che l'Amministrazione finanziaria possa contestare la sussistenza del credito d'imposta derivante dalla dichiarazione integrativa nel più ampio termine derivante dalla proroga qui in esame, sembrerebbe essere un'ulteriore prova che anche la contestazione del credito d'imposta si innesta nella ordinaria procedura di accertamento e che, dunque, i crediti emergenti in dichiarazione –

²⁰ In altri termini, questa tesi valorizza il fatto che la rettifica della dichiarazione soddisfa l'esigenza dei contribuenti di porre rimedio agli errori commessi, sicché la riapertura dei termini derivante da tale comportamento opera solo in favore del soggetto – l'Amministrazione finanziaria – chiamata a soddisfare tale esigenza.

²¹ È chiaro, invece, ma è bene sottolinearlo, che entro l'ordinario termine di accertamento i contribuenti possono rettificare più volte la medesima dichiarazione.

²² Secondo le Sezioni Unite *“Appare cioè preferibile la soluzione accolta nella pregressa giurisprudenza e secondo cui i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesti la sussistenza di un suo debito. Ancorché simile soluzione susciti una certa disarmonia nel sistema in quanto, decorso il termine per l'accertamento, alla Amministrazione viene consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente solo nella misura in cui tale contestazione consente alla Amministrazione di evitare un esborso e non invece sotto il profilo in cui la medesima contestazione comporterebbe la affermazione di un credito della Amministrazione. In sostanza, si tratta, per altro, di una applicazione del principio secondo cui “quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum” (art. 1442 c.c.)”* (cfr. sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016).

rettificativa o originaria che sia – non sono più suscettibili di essere sindacati una volta spirati i termini di accertamento²³.

Questa tesi interpretativa deve tuttavia essere attentamente valutata alla luce del più volte ricordato principio (enunciato dalla Cassazione a Sezioni Unite con la citata sentenza n. 13378 del 30/6/2016 e) ora codificato nell'art. 2, comma 8-*bis*, ult. per., secondo cui *“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 maggior debito d’imposta o, comunque, di un minore credito”*.

Alla luce di questa nuova regola, infatti, l'accoglimento della tesi del c.d. consolidamento dei crediti esposti in dichiarazione, significherebbe sostenere che ci troviamo in un sistema in cui, una volta decorsi i termini di accertamento, l'Amministrazione finanziaria non può contestare l'esistenza del credito esposto in dichiarazione (e chiesto a rimborso) mentre i contribuenti possono, anche in sede contenziosa, opporsi alla pretesa erariale eccependo l'esistenza di crediti non indicati in dichiarazione a causa di errori dichiarativi (*rectius*: l'esistenza di elementi reddituali di segno inverso rispetto a quelli rilevati dagli organi accertatori e non indicati in dichiarazione)²⁴. E che si tratti di un'impostazione da valutare con molta attenzione è dimostrato dal fatto che gli stessi sostenitori della tesi del c.d. consolidamento dei crediti esposti in dichiarazione, ancor prima che il principio in esame – quello cioè secondo cui i contribuenti possono sempre eccepire gli errori dichiarativi anche in sede contenziosa – venisse codificato nel comma 8-*bis*, coerentemente auspicavano un ripensamento della giurisprudenza nel senso, per l'appunto, di precludere, tanto all'Amministrazione finanziaria, quanto (di conseguenza) ai contribuenti, la possibilità, rispettivamente, di contestare ed eccepire l'esistenza dei crediti d'imposta esposti in dichiarazione successivamente al decorso dei relativi termini di accertamento.

²³ La medesima tematica si ripropone anche in merito al riporto delle perdite fiscali. Anche in questo caso, infatti, si sostiene, non senza fondamento, che una volta decorso il termine per accertare il periodo d'imposta da cui origina la perdita, l'Amministrazione finanziaria non possa più contestare l'esistenza di tale posta.

²⁴ A meno di non ritenere che si tratti di situazioni differenti, nel senso che nel primo caso il periodo d'imposta è diventato impermeabile all'attività di accertamento in quanto sono decorsi i termini di accertamento, mentre nel secondo caso il periodo d'imposta è ancora aperto in virtù della pendenza della controversia giudiziale. In realtà, non ci sembra che un simile argomento provi molto, in quanto anche nel secondo caso è la pretesa erariale quale specificatasi nel relativo atto a non essere definitiva in quanto il vaglio giudiziario è ancora in atto, mentre per il resto il periodo d'imposta è (anche in questo caso) da considerarsi chiuso, nel senso che anche in questo caso il relativo periodo d'imposta non può più essere oggetto di accertamento.

Per completezza d'informazione, rileviamo che in favore della tesi del c.d. consolidamento dei crediti esposti in dichiarazione, è stato in passato osservato che a presidio della corretta indicazione dei crediti in dichiarazione vi era un regime sanzionatorio analogo a quello previsto per l'infedeltà l'indicazione. Secondo questa impostazione, cioè, l'equiparazione della violazione in esame a quelle che danno luogo all'infedeltà della dichiarazione era un altro elemento sintomatico del fatto che anche l'errata indicazione in dichiarazione di crediti d'imposta poteva essere contestata dall'Amministrazione finanziaria solo entro i termini di accertamento. Al riguardo è opportuno tuttavia osservare che a seguito della riforma del sistema sanzionatorio tributario amministrativo (e penale) attuata dal d.lgs. n. 158/2015 la mera esposizione in dichiarazione di crediti d'imposta non espone il contribuente ad alcuna sanzione²⁵; ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997, è solo con l'utilizzo del credito d'imposta che l'ordinamento reagisce con l'applicazione delle sanzioni amministrative poste a presidio della fedeltà della dichiarazione²⁶ (ferma rimanendo l'applicazione della sanzione penale al superamento delle previste soglie)^{27 28}.

In ogni caso, è auspicabile un chiarimento ufficiale da parte dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria in merito al concreto ambito applicativo del principio di diritto enunciato dalla Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 5069 del 15

²⁵ Salvo il caso in cui l'errore emerga in sede di liquidazione o controllo formale della dichiarazione ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, nel qual caso si rende applicabile la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997.

²⁶ In questo senso sembra esprimersi anche la recente sentenza della Cassazione n. 2882 del 3/2/2017.

²⁷ Sicché, analizzando la questione da questo profilo, sembrerebbe più corretto ritenere che i termini di accertamento del credito che emerge in sede dichiarativa decorrono non dal momento di presentazione della relativa dichiarazione – integrativa od originaria che sia – bensì dal momento in cui tale credito è utilizzato in compensazione.

²⁸ Peraltro, anche volendo prescindere dalle considerazioni che precedono, sempre al fine di meglio chiarire i termini della questione, è stato altresì messo in evidenza che secondo questa tesi interpretativa l'Amministrazione finanziaria si ritroverebbe a poter contestare la spettanza di un credito entro limiti temporali differenti a seconda del comportamento del contribuente.

Abbiamo visto, infatti, che anche in questo nuovo contesto l'istituto del rimborso di cui all'art. 38 mantiene una propria autonomia operativa. Sicché, ripetiamo, il recupero di imposte non dovute a causa di errori dichiarativi può essere effettuato, seppur con differenti procedure ed effetti, in due modi: emendando la dichiarazione – e, dunque, veicolando la relativa richiesta di rimborso in sede dichiarativa – oppure al di fuori della dichiarazione, mediante autonoma istanza di rimborso ex art. 38.

Ne consegue che, aderendo alla tesi interpretativa qui esame, la medesima posta creditoria si “consoliderebbe” solo nel primo caso, e ciò per effetto del suo mero riporto in dichiarazione e non nel secondo; o, per meglio dire, il medesimo “silenzio” dell'Amministrazione finanziaria assumerebbe, nel primo caso, il valore di “conferma”, mentre nel secondo caso equivale a “silenzio rifiuto”. Vero è che, ripetiamo, si tratta di due istituti completamente differenti, ma da un punto di vista logico sistematico tale circostanza desta notevoli perplessità.

marzo 2016 “secondo cui i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesti la sussistenza di un suo debito”. Con questa sentenza, infatti, la Cassazione a Sezioni Unite si è espressa in merito alla spettanza del rimborso di un credito d'imposta derivante dall'applicazione di un'agevolazione. Sicché, si tratta di comprendere se alla soluzione interpretativa prospettata da tale sentenza debba farsi riferimento nei soli casi in cui il credito d'imposta (riportato in dichiarazione sin oltre i termini previsti per l'accertamento del periodo d'imposta da cui esso deriva) abbia natura agevolativa oppure se ci troviamo dinanzi ad un principio di valenza generale che riguarda, cioè, anche quei crediti d'imposta che originano dall'erronea determinazione della base imponibile e/o dell'imposta.

3.6 Passando ad altro profilo, l'introduzione di questa nuova disciplina offre l'occasione per fornire una più corretta e sistematica interpretazione della disciplina di cui all'articolo 2, comma 1-3-bis, del d.l. n. 16/2012 (c.d. *remissio in bonis*). Secondo questo regime la spettanza di benefici e regimi fiscali di natura opzionale rimane impregiudicata, anche laddove il contribuente non abbia correttamente esercitato la relativa opzione qualora, tra l'altro, “*esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile*”. Secondo le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria il termine entro il quale il contribuente deve sanare la violazione formale è quello della “*prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso*” (cfr: circolare n. 38/E del 28 settembre 2012).

Questa interpretazione restrittiva fornita dall'Amministrazione finanziaria è stata sin da subito criticata in dottrina in quanto poco in linea con la *ratio* della norma che è quella di attribuire preminente rilevanza al comportamento di quei contribuenti che spontaneamente pongono rimedio ad errori di natura formale, tant'è che la norma in parola prevede quale unico limite alla *remissio in bonis* l'assenza di verifiche e, più in particolare, afferma che l'errore è sanabile “*sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza*”. Sicché, abbiamo già da tempo espresso anche noi l'avviso che questo istituto dovrebbe essere interpretato nel senso che i contribuenti possono correggere le violazioni in esame sin tanto che non sia scattata l'anzidetta preclusione prevista dalla norma e, cioè, sin tanto che “*la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati*

accessi, ispezioni, verifiche o altra attività amministrativa di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza".

Quel che preme rilevare in questa sede è che la tesi più restrittiva sostenuta dall'Amministrazione finanziaria desta ancora più perplessità in questo nuovo assetto normativo. Se, infatti, i contribuenti possono ora correggere autonomamente tutti gli errori commessi in dichiarazione che hanno inciso sulla determinazione della base imponibile anche oltre il c.d. termine breve è ancora più difficile comprendere perché essi non possano più (spontaneamente) porre rimedio ad errori di tipo formale una volta che sia decorso il termine previsto per la *"prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso"*. -

In definitiva, sembra emergere la necessità di una migliore definizione normativa della disciplina in esame.

Attualmente la disciplina prevista dall'articolo 2, comma 1-3-bis, del d.l. n. 16/2012 (c.d. *remissio in bonis*) si sostanzia in una mera rimessione nei termini che opera in favore di tutti i contribuenti a prescindere da ogni altra considerazione in merito al comportamento da essi tenuto. L'applicazione della disciplina in esame, infatti, prescinde dalla verifica di fatti dimostrativi della sussistenza *ab origine* della volontà del contribuente di voler fruire "di benefici di natura fiscale" o accedere "a regimi fiscali opzionali" (c.d. comportamento concludente); ad essa possono dunque ricorrere tutti i contribuenti, non solo, cioè, quelli che avevano *per facta concludentia* optato per detti regimi fiscali, bensì anche coloro che non avevano in alcun modo manifestato *ab origine* la volontà di voler fruire di detti regimi fiscali.

Detta disciplina, dunque, se da un lato meritoriamente concede ai contribuenti un più ampio termine per manifestare *ex novo* la volontà di fruire di determinati benefici o regimi fiscali, dall'altro lato, finisce per pregiudicare quei contribuenti che hanno tenuto un comportamento inequivocabilmente concludente in tal senso qualora non provvedano a sanare la relativa violazione formale entro la *"prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso"*. Una volta scaduto tale termine, infatti, non sembra più possibile valorizzare il comportamento concludente dei contribuenti.

3.1 (segue) le nuove regole per la rettifica della dichiarazione IVA

Come accennato in premessa²⁹, prima dell'innovazione recata dall'art. 5 del d.l. n. 193/2016, ai sensi dell'art. 8, comma 6, del d.P.R. n. 322/1998 l'integrazione della dichiarazione annuale IVA era assoggettata alle medesime regole previste dal previgente art. 2, commi 8 e 8-bis, n. 322/1998 per la dichiarazione integrativa in materia di imposte sui redditi, sostituti di imposta e IRAP. Anche in merito a tale dichiarazione fiscale, dunque, operava la regola secondo cui gli errori dichiarativi che avevano determinato l'indicazione di un minor debito o di un maggior credito IVA, potevano essere corretti entro il c.d. termine lungo (entro, cioè, il termine per la notifica degli avvisi di accertamento ex 57 del d.P.R. n. 633/1972 per l'IVA), mentre la correzione degli errori e delle omissioni che avevano determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito IVA, potevano essere emendati solo entro il c.d. termine breve (*rectius*: entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta successivo). In quest'ultimo caso l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa poteva essere utilizzato in compensazione ai sensi del d.lgs. n. 241/1997, ovvero poteva essere chiesto a rimborso.

L'art. 5 del d.l. n. 193/2016 elimina anche per la dichiarazione annuale IVA questa discrasia temporale stabilendo, per l'appunto, che anche in relazione a tale dichiarazione fiscale trova applicazione la nuova regola secondo cui tanto le c.d. dichiarazioni integrative a favore quanto le c.d. dichiarazioni integrative a sfavore possono essere presentate entro il c.d. termine lungo e, cioè, entro il termine previsto per la notifica degli avvisi di accertamento.

Inoltre, analogamente a quanto previsto per le dichiarazioni fiscali in materia di imposte sui redditi, sostituti di imposta e IRAP, l'art. 5 del d.l. 193/2016 codifica anche per la dichiarazione annuale IVA la regola secondo cui il contribuente, indipendentemente dai termini previsti per la presentazione della dichiarazione integrativa e l'istanza di rimborso, può sempre far valere, anche in sede di accertamento e contenzioso, gli errori dichiarativi incidenti sull'obbligazione tributaria.

A tal fine l'art. 5, comma 1, lett. b), introduce nell'art. 8 del d.p.r. n. 322/1988 i nuovi commi 6-bis e 6-quinquies³⁰.

²⁹ Cfr. nota 1.

³⁰ Abrogando contestualmente il rinvio all'art. 2, commi 8 e 8-bis, del d.P.R. n. 322/1998 prima effettuato dall'art. 8, comma 6, del d.p.r. n. 322/1988 (cfr. nota 1).

Anche per quanto riguarda le modalità con cui il contribuente può recuperare l'eventuale credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalla c.d. dichiarazione integrativa a favore, i nuovi commi 6-*ter* e 6-*quater* dell'art. 8 del d.p.r. n. 322/1988 prevedono regole analoghe a quelle prima esaminate in merito alle dichiarazioni integrative in tema di imposte sui redditi, sostituiti di imposta e IVA.

In particolare, il nuovo comma 6-*ter* dell'articolo 8 del d.P.R. n. 322/1998 dispone che l'eventuale credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione integrativa può, qualora tale dichiarazione sia presentata entro il c.d termine breve, alternativamente:

- essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale;
- essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997;
- essere chiesto a rimborso, a condizione che ricorrano – per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa – i presupposti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, del d.p.r. n. 633/1972.

Qualora, invece, la dichiarazione integrativa sia presentata dopo il c.d. termine breve, il nuovo comma 6-*quater* dell'articolo 8 del d.p.r. n. 322 del 1988 stabilisce che l'eventuale credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante da tale dichiarazione può alternativamente:

- essere chiesto a rimborso, a condizione che ricorrano – per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa – i presupposti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, del d.p.r. n. 633/1972;
- essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, ma solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

In sostanza le regole previste per il recupero del credito IVA derivante dalla dichiarazione integrativa presentata oltre il c.d. termine breve si caratterizzano per il fatto che esse limitano l'utilizzo in compensazione di detta posta creditoria ai soli debiti

IVA futuri e non includono la possibilità di detrarre il credito in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Il nuovo comma 6-*quater* dell'articolo 8 del d.p.r. n. 322 del 1988 prevede altresì che nella dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il contribuente presenta una dichiarazione integrativa deve essere indicato il credito IVA derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa³¹.

Ricordiamo, infine, che anche in relazione alla correzione degli errori commessi nella dichiarazione annuale IVA trova applicazione la regola prevista dall'art. 1, comma 640, della l. n. 190/2014, secondo cui, in caso di presentazione di dichiarazione integrativa, il termine di decadenza per l'accertamento di cui all'art. 57 del d.p.r. n. 633/1972 decorre dal momento di presentazione di tale dichiarazione, ma tale prolungamento del termine opera con riguardo "ai soli elementi" oggetto dell'integrazione.

4) Le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 42/E del 12/10/2016.

Per connessione d'argomento è opportuno in questa sede tener conto di taluni chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 42/E del 12/10/2016.

4.1 Con il citato documento di prassi, infatti, l'Agenzia delle entrate si sofferma anzitutto sul regime sanzionatorio applicabile nel caso in cui la dichiarazione fiscale regolarmente presentata entro il termine ordinario venga, dopo lo scadimento di tale termine ed entro i successivi novanta giorni, integrata per correggere gli errori commessi a proprio favore, errori cioè che hanno comportato la liquidazione di minori imposte rispetto a quelle dovute (d'ora innanzi anche: dichiarazione integrativa nei 90 giorni).

³¹ Al fine di dare attuazione a tale disposizione, nel modello di dichiarazione annuale IVA relativo al 2016 è stato inserito il nuovo quadro VN riservato ai soggetti che nel corso del 2016 hanno presentato, oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. termine breve), dichiarazioni integrative di precedenti dichiarazioni annuali dalle quali sono derivati crediti IVA. In tale quadro i contribuenti dovranno indicare il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione integrativa e l'importo del credito IVA derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante da tale dichiarazione.

Un'illustrazione approfondita del nuovo quadro VN ed un'analisi più dettagliata dei riflessi delle dichiarazioni integrative sui risultati delle dichiarazioni annuali rettifiche verranno fatte nella nostra circolare di commento delle novità presenti nel modello di dichiarazione IVA per l'anno 2016, di prossima pubblicazione, cui facciamo sin d'ora rinvio.

Per meglio comprendere i termini della questione, ricordiamo che per questo tipo di dichiarazione integrativa non è prevista una sanzione specifica, sicché sin dall'introduzione dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997 taluni operatori espressero il convincimento che da un punto di vista sanzionatorio la fattispecie in esame, a prescindere dagli errori commessi, dovesse essere equiparata alla c.d. dichiarazione tardiva di cui all'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322/1998 – e, cioè, alla dichiarazione presentata per la prima volta “entro novanta giorni dalla scadenza del termine” – e che, dunque, si rendesse applicabile, anche in questo caso, la medesima sanzione in misura fissa prevista per la c.d. dichiarazione tardiva pari a 25 (prima 32,25) euro³². Ricordiamo, infatti, che ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 472/1997, la sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione prevista dall'art. 1, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471/1997 – pari a 250 (prima 258) euro se non sono dovute imposte – è ridotta a 1/10 (prima 1/8) se la dichiarazione è presentata “*con ritardo non superiore a novanta giorni*”. Le violazioni relative all'omesso versamento delle imposte risultanti da tali dichiarazioni potevano essere autonomamente regolarizzate mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, aveva inizialmente sostenuto che la correzione degli errori dichiarativi non rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale, anche se effettuata nei primi 90 giorni successivi alla scadenza del termine di presentazione, non faceva venir meno l'infedeltà della dichiarazione e, dunque, che tale correzione dovesse essere effettuata tenendo conto delle sanzioni previste dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997 (cfr: circolare n. 192/E del 1998). In altri termini, secondo questa diversa impostazione, e tenendo conto dell'attuale entità delle sanzioni. a) in caso di c.d. dichiarazione tardiva si rendeva applicabile, come accennato, la sanzione in misura fissa di 25 (prima 32,25) euro, nonché quella per l'omesso versamento delle imposte nella misura ridotta in virtù del ravvedimento operoso; b) in caso di dichiarazione integrativa nei 90 giorni presentata per correggere errori commessi a danno del fisco occorreva porre attenzione alle sanzioni previste per l'infedeltà dichiarativa dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997 di misura notevolmente superiore rispetto a quelle previste in caso c.d. dichiarazione tardiva – in quanto pari al

³² Per comodità espositiva, nonché per tener conto degli effetti che le diverse soluzioni interpretative produrrebbero a regime, di seguito, salvo diversa indicazione, terremo conto delle sanzioni nella misura attualmente vigente.

90 (anziché 30) per cento dell'imposta dovuta – salvo ovviamente, l'applicazione del ravvedimento³³.

Senonché, l'Amministrazione finanziaria ha subito rivisto la propria posizione per evidenti ragioni di equità. In effetti, se è vero, da un lato, che la dichiarazione integrativa nei 90 giorni non può essere *tout court* assimilata alla dichiarazione tardiva – e, cioè, ripetiamo, alla dichiarazione fiscale presentata per la prima volta dopo la scadenza del termine ordinario ed entro i successivi 90 giorni – dall'altro lato è altrettanto vero che la dichiarazione integrativa nei 90 giorni, sostanziosamente, ripetiamo, nella correzione di una dichiarazione fiscale regolarmente presentata entro il termine ordinario, si connota per una minore gravità rispetto a quella che caratterizza la dichiarazione tardiva e, dunque, pena una sproporzione ingiustificata, dovrebbe essere sottoposta ad un regime sanzionatorio semmai più mite (e non più gravoso) rispetto a quello previsto per la dichiarazione tardiva.

In successivi documenti di prassi l'Amministrazione finanziaria, dunque, con apprezzabile sforzo interpretativo, è così giunta ad equiparare la dichiarazione integrativa nei 90 giorni alla dichiarazione tardiva e, di conseguenza, a riconoscere che in entrambi i casi trovava applicazione la *“sanzione prevista per la tardività [attualmente pari a 250], salva l'ulteriore sanzione applicabile in caso di omesso versamento. In entrambi i casi, le violazioni dichiarative potevano essere regolarizzate, entro novanta giorni, ai sensi della lettera c) dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (con conseguente riduzione ad 1/8 [ora 1/10] della sanzione applicabile), ferma restando l'autonoma ravvedibilità dell'omesso versamento”*.

Ciò posto, con la circolare n. 42/E del qui in commento l'Agenzia delle entrate mette in evidenza che la predetta equiparazione tra la dichiarazione integrativa nei 90 giorni e la dichiarazione tardiva deve essere “riconsiderata” alla luce delle innovazioni apportate alla disciplina del ravvedimento operoso prima dalla l. n. 190/2014 (legge di stabilità per il 2015) e poi dal d.lgs. n. 158/2015 (c.d. decreto sanzioni) e, più in particolare, tenendo conto della nuova fattispecie di ravvedimento di cui all'art. 13, comma 1, lett. *a-bis*), del d.lgs. n. 472/1997, secondo cui la sanzione è ridotta a 1/9 del minimo *“se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni*

³³ Diversamente, qualora la dichiarazione integrativa nei 90 giorni fosse stata presentata per emendare errori rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale, avrebbero trovato applicazione le sanzioni per l'omesso versamento (anch'esse ravvedibili).

e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso³⁴.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, la circostanza che il legislatore abbia individuato una specifica fattispecie di ravvedimento tenendo conto, per l'appunto, degli errori dichiarativi commessi nella dichiarazione originaria (e regolarizzati nei primi 90 giorni successivi alla scadenza del termine di presentazione) e non della tardività della dichiarazione (*rectius*: e non del fatto che la dichiarazione sia stata presentata dopo la scadenza del termine ordinario), dimostrerebbe che la dichiarazione integrativa nei 90 giorni ha ora una propria autonomia anche a livello sanzionatorio e che, dunque, non può più essere equiparata a tali fini alla dichiarazione tardiva³⁵. *"In altri termini", si legge nella circolare qui in commento, "la nuova disciplina del ravvedimento operoso della lettera a)-bis ha reso necessario attribuire nuovamente valenza a quella distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa - che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione tempestivamente presentata - e dichiarazione tardiva, che era stata superata per le ragioni di opportunità di cui si è detto, sebbene con alcuni temperamenti rispetto all'originaria impostazione del 1998"*.

Sicché, secondo le indicazioni contenute nel documento di prassi qui in esame, in caso di dichiarazione integrativa nei 90 giorni (per correggere errori commessi a danno del fisco) la sanzione cui occorre fare riferimento non è più quella prevista per la dichiarazione tardiva – e, cioè, quella di cui all'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997 (250 euro) – bensì quella di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 471/1997, anch'essa pari a 250 euro; e ciò in quanto *"tale disposizione [l'art 8 del d.lgs. n. 471/1997] disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione, violazioni nelle quali può ascriversi quella dell'infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine"*³⁶.

³⁴ Per maggiori approfondimenti in merito alla disciplina del ravvedimento operoso rinviamo alle nostre circolari nn. 15 e 21 del 2015.

³⁵ Più in particolare, si legge nella circolare in commento, par. 2.2: *"Il legislatore ha voluto, infatti, introdurre un'ipotesi specifica di regolarizzazione - evidentemente prima non prevista - per le violazioni commesse mediante la dichiarazione, ciò che, da un punto di vista sanzionatorio, evidenzia il riconoscimento di uno specifico rilievo all'errore inerente al contenuto della dichiarazione originaria, corretta dal contribuente entro i novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, piuttosto che all'errore inerente al ritardo nella sua presentazione"*.

³⁶ *"Del resto"* rileva l'Agenzia delle entrate, *"se la dichiarazione integrativa nei novanta giorni continuasse ad essere assimilata alla dichiarazione tardiva, la lettera a)-bis - nella parte in cui consente la regolarizzazione entro novanta giorni delle violazioni commesse mediante dichiarazione - non avrebbe più*

In caso di ricorso al ravvedimento operoso, dunque, ai sensi del citato art. 13, comma 1, lett. a-bis), del d.lgs. n. 472/1997, si rende applicabile una sanzione pari a **28 euro** (1/9 di 250 euro).

Ovviamente, dovranno essere regolarizzati anche gli omessi versamenti risultanti da tali dichiarazioni, con la possibilità di avvalersi anche a tal fine del ravvedimento operoso, e, dunque, di una riduzione della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 in misura variabile a seconda del momento in cui avviene la regolarizzazione.

Nel caso in cui, invece, la dichiarazione integrativa nei 90 giorni venga presentata per rimediare ad errori rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale, l'unica sanzione configurabile è quella prevista per l'omesso versamento di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 e anche in questo caso rimane ferma la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso³⁷.

La dichiarazione tardiva – e, cioè, quella presentata per la prima volta dopo la scadenza del termine ordinario ed entro i successivi novanta giorni – rimane soggetta alla sanzione in misura fissa di 250 euro prevista dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997, ridotta ad 1/10 se la violazione è regolarizzata avvalendosi del ravvedimento operoso ex art. 13, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 472/1997 e, dunque, ad una sanzione pecuniaria pari a **25 euro**; anche in questo caso gli omessi versamenti risultanti dalla dichiarazione tardiva possono essere regolarizzati mediante ricorso al ravvedimento operoso.

Si tratta, come appare evidente, di una soluzione operativa apprezzabile. Pur ravvisando una “distinzione concettuale” tra dichiarazione integrativa nei 90 giorni e dichiarazione tardiva, infatti, l'Agenzia delle entrate continua di fatto a equiparare queste due fattispecie da un punto di vista sanzionatorio^{38 39}.

alcun valore positivo, né potrebbe trovare applicazione alcuna. Rimane fermo che la dichiarazione integrativa presentata entro novanta giorni, sebbene sanzionata come dichiarazione irregolare, è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari”.

³⁷ **Cfr. nota 34**

³⁸ La differenza intercorrente tra le due sanzioni è infatti talmente marginale che non assume apprezzabile rilevanza.

³⁹ Per mera completezza d'informazione, rileviamo che allo stesso risultato si sarebbe giunti mediante una diversa valorizzazione della nuova fattispecie di ravvedimento, anziché facendo leva sulla predetta distinzione concettuale.

In effetti, l'art. 13, comma 1, lett. a-bis), del d.lgs. n. 472/1997, introduce una nuova fattispecie di ravvedimento, una nuova ipotesi, cioè, in cui la sanzione applicabile nel caso di specie è ridotta in virtù della regolarizzazione della relativa violazione; viceversa, non individua, a ben vedere, la sanzione

4.2 Nella medesima circolare n. 42/E del 12/10/2016 l'Agenzia delle entrate fornisce ulteriori indicazioni in merito alle sanzioni applicabili nel caso in cui per effetto della dichiarazione integrativa i versamenti effettuati a titolo di acconto risultino omessi o carenti. Si tratta di chiarimenti molto importanti in quanto revocano quelli forniti in precedenza con la circolare n. 47/E del 18 giugno 2008, par. 4.2.

Come noto, la misura dell'acconto è pari ad una percentuale – generalmente il 100 per cento – dell'imposta liquidata per il precedente periodo d'imposta e questo importo, ai sensi dell'art. 17, comma 3, del d.P.R. n. 435/2001, deve essere versato in due rate: la prima, pari al 40 per cento dell'ammontare complessivo dell'acconto, entro il termine previsto per il saldo dell'imposta relativa al periodo precedente e la seconda, pari al rimanente 60 per cento, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo d'imposta di riferimento. Per esempio, se per il periodo d'imposta 2015 è stata liquidata in UNICO 2016 un'imposta di 100, per il periodo d'imposta 2016 risulta dovuto un acconto pari a 100 da versare in due rate secondo le anzidette misure.

Ciò posto, con la circolare n. 47E del 2008 l'Agenzia delle entrate aveva espresso il convincimento che qualora dalla presentazione della dichiarazione integrativa fosse emersa una maggiore imposta dovuta – e cioè, proseguendo nell'esempio, se dalla dichiarazione integrativa di UNICO 2016 fosse emersa un'imposta pari a 120 – si sarebbe conseguentemente configurata la fattispecie dell'insufficiente versamento dell'acconto – nell'esempio prospettato per 20 – sanzionabile ex art. 13 del d.lgs. n. 471/1997.

Con la circolare qui commentata l'Agenzia delle entrate supera questa tesi interpretativa giungendo ad affermare che i versamenti in acconto risultano congrui qualora siano commisurati all'imposta liquidata nella dichiarazione originaria a nulla rilevando, a tali fini, l'emersione di una maggiore imposta nella dichiarazione integrativa.

Più in particolare, secondo l'Agenzia delle entrate qualora la dichiarazione integrativa sia presentata dopo il versamento del secondo acconto non può essere irrogata la

applicabile in caso di dichiarazione integrativa nei 90 giorni. Sul piano sistematico ci troviamo, dunque, nella medesima situazione esistente prima di questa novella normativa, nel senso che siamo pur sempre dinanzi ad un sistema sanzionatorio che prevede una sanzione solo per la dichiarazione tardiva e non per quella integrativa nei 90 giorni. Sicché, si sarebbe anche potuto ritenere che l'elemento di novità era rappresentato solamente dalla diversa riduzione della sanzione di riferimento o per meglio dire, che in entrambi i casi, così come per il passato, continuasse a trovare applicazione la **sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471/1997 – pari a 250 – ridotta a 1/10 (25 euro) in caso di dichiarazione tardiva e a 1/9 (28 euro) in caso di dichiarazione integrativa nei 90 giorni.**

sanzione per carente versamento dell'acconto di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, mentre se la dichiarazione integrativa è presentata prima di tale termine – e, cioè, a cavallo tra i termini previsti per il primo e il secondo acconto – *“il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata”*.

In definitiva, *“se l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento, il contribuente non potrà essere assoggettato a sanzione per carente versamento (in tal senso devono intendersi superati i chiarimenti resi con la circolare n. 47/E del 18 giugno 2008, al paragrafo n. 4.2)”*.

-

Il Direttore Generale

Micossi