

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 196

**Dichiarazione integrativa a favore del contribuente
per la correzione di errori commessi a proprio danno**

M A S S I M A

In base al principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 della Costituzione, qualsiasi contribuente ha sempre la possibilità di integrare a suo favore l'ultima dichiarazione emendabile, con la finalità di rideterminare (e recuperare se già versate) le imposte in precedenza dichiarate in eccesso, ovvero di far valere un maggior credito d'imposta o una maggiore perdita fiscale.

Tale rimedio spetta alla generalità dei contribuenti e per tutte le categorie di redditi, utilizzando la procedura della "dichiarazione integrativa", nei termini previsti dall'art. 2 comma 8 bis del DPR 322/1998 e con le modalità operative indicate dalla Circolare Ministeriale n. 31 del 24 settembre 2013 per l'eventuale evidenziazione di tutti gli effetti correttivi di errori anche di dichiarazioni di annualità pregresse ancora autonomamente accertabili in base all'art. 43 del DPR 600/73.

Il credito (o maggior credito) così scaturente dalla "dichiarazione integrativa" può essere utilizzato da qualsiasi contribuente in compensazione in base al generale principio di compensabilità del debito tributario previsto dall'art. 8, comma 1, della Legge 212/2000 e sulla base dell'art. 6 comma 8 dello Statuto del Contribuente e con le modalità dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

L'Amministrazione Finanziaria esercita i propri poteri di controllo entro i più ampi termini previsti in tema di ravvedimento operoso.

*** **

MOTIVAZIONI

Le dichiarazioni fiscali non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza, sicché possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Il principio, consolidato in giurisprudenza, trae diretto fondamento dall'articolo 53 della Costituzione¹.

Se la correzione degli errori viene effettuata con la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis del DPR. 322 del 1998 (entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo), l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione, nel modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997. Altrimenti è possibile presentare istanza di rimborso delle maggiori imposte versate con la procedura di cui all'articolo 38 del Dpr. 602 del 1973².

La possibilità di attivare la compensazione nel modello F24 ove sia presentata una dichiarazione integrativa entro il termine della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo – indipendentemente dalla possibilità, negli altri casi, di chiedere

¹ Cfr. Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 21968 del 28 ottobre 2015 e precedenti ivi citati. V. anche circolare 31/E del 2013, par. 3.

² Cfr. Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 21968 citata. Con la sentenza n. 13378 del 7 giugno 2016, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno esaminato il caso di una dichiarazione integrativa a favore presentata oltre la scadenza (non si trattava, dunque, di una dichiarazione "riepilogativa" di errori precedenti presentata nel termine dell'art. 2, co. 8-bis, D.P.R. n. 322/1998). Dopo avere chiarito che deve considerarsi tardiva la dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di cui al co. 8-bis, la Suprema corte ha disposto il rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale perché sia verificata la fondatezza degli elementi addotti dal Contribuente ad emendamento della dichiarazione dei redditi originaria. In conclusione, è ormai pacifico che eventuali errori di procedura non prevalgono sul principio di capacità contributiva.

il rimborso delle maggiori imposte versate ai sensi dell'articolo 38 del Dpr. 602 del 1973 – consente di dare concreta attuazione all'articolo 8, comma 1 della legge 2012 del 2000 (“Statuto del contribuente”) secondo cui “l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”.

Il fatto che il potere regolamentare in materia di compensazione del debito tributario non sia stato sino ad ora esercitato dall'autorità preposta, in quanto il decreto attuativo che è previsto al comma 6, dell'art. 8, della Legge 212/2000, non è stato ancora emanato, non può precludere al contribuente l'esercizio di tale diritto di compensazione come modalità estintiva dell'obbligazione tributaria. Quella contenuta al citato comma 6 è infatti una disposizione volta esclusivamente ad attribuire all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di disciplinare le modalità di applicazione del precetto normativo, il quale risulta comunque in vigore e quindi pienamente applicabile. Pertanto, come affermato dalla Suprema Corte (sentenza n. 22872 del 25 ottobre 2006) - anche in forza di quanto già aveva avuto modo di statuire la stessa Corte di Cassazione con sentenza n. 14579/01 - “in difetto di una disciplina normativa specifica, devono applicarsi i principi dettati dal codice civile (artt. 1241 e ss., c.c.)”. Inoltre, sempre la Corte di Cassazione (sentenza n. 23787 del 24 novembre 2010) ha evidenziato che “la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato è un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della codificazione con l'art. 8 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)”.

Una procedura idonea a rendere effettivamente attivabile il duplice diritto del contribuente di emendare la propria dichiarazione dei redditi e di estinguere l'obbligazione tributaria per compensazione è stata resa operativa con le indicazioni contenute nella circolare 31/E del 2013³ e con l'introduzione nei modelli della dichiarazione dei redditi di un apposita sezione del quadro RS, quest'ultima prevista peraltro esclusivamente per la correzione degli errori contabili che abbiano comportato violazioni del principio della competenza nel reddito d'impresa.

Le modalità operative indicate nella circolare 31/E consentono di evitare che si verifichi una doppia imposizione nell'ipotesi in cui l'errore sia incorso in un periodo per il quale

³ V. anche la successiva risoluzione 87/E del 2013.

non sia più possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore, in quanto scaduto il termine previsto dall'articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998; in tal caso, il contribuente può rimediare all'errore ricalcolando le imposte per tutte le annualità interessate dall'errore e presentando una dichiarazione integrativa solo per l'ultima annualità emendabile. Tale procedura consente al contribuente di avvalersi dell'articolo 2, comma 8-bis del DPR n. 322 del 1998, per procedere all'utilizzo immediato in compensazione delle imposte non dovute, fermo restando che l'Amministrazione finanziaria potrà esercitare il proprio potere di accertamento (limitatamente all'oggetto di integrazione) per un periodo di tempo ulteriore corrispondente al periodo intercorso tra l'errore commesso e l'integrazione⁴.

Poiché la procedura sopra descritta trae fondamento normativo nei principi generali di emendabilità della dichiarazione e di opponibilità dei crediti tributari in compensazione dei debiti, la sua utilizzabilità non può essere limitata, da un punto di vista soggettivo, esclusivamente a quei contribuenti che redigono le scritture contabili ed il bilancio di esercizio e che possono incorrere in una violazione del principio di competenza.

E' altrettanto ovvio che il rispetto del principio di capacità contributiva é valevole e operante per tutte le categorie di reddito del contribuente, quando lo stesso sia incorso in un errore dichiarativo che abbia generato a suo carico un danno economico, attuale o potenziale, a prescindere dalla tipologia di reddito dichiarata.

In conclusione, il diritto riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate ai contribuenti di correggere gli errori contabili nei quali siano incorsi i titolari di reddito d'impresa, vale – anche se l'Amministrazione finanziaria non lo ha confermato e le istruzioni al quadro RS del modello UNICO non lo prevedono – non solo per correggere gli errori sulla competenza dei costi e dei ricavi d'impresa, ma in ogni caso in cui sia necessario rettificare precedenti dichiarazioni, indipendentemente dai termini di cui al comma 8-bis dell'articolo 2 del DPR n. 322 del 1998, in quanto, utilizzando la procedura indicata nella Circolare Ministeriale n. 31/E del 2013, tali termini vengono comunque rispettati.

⁴ V. articolo 1, comma 640 della legge 190 del 2014 per il caso di dichiarazione integrativa “a sfavore” di cui all'articolo 2, comma 8 del DPR. 322 del 1998 e circolare 31/E del 2013, par. 8 per il caso di dichiarazione integrativa a favore di cui all'articolo 2, comma 8-bis del decreto stesso.

Una volta stabilito che il principio di emendabilità della dichiarazione attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa vale per qualsiasi categoria di reddito - e che può quindi riguardare anche la determinazione dell'imponibile IRAP e della relativa imposta – da un punto di vista operativo le modalità potranno quindi essere analoghe a quelle descritte nella circolare n. 31/E del 2013⁵, la quale, in tema di richiesta di informazioni e/o contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, precisa che il contribuente “esercita tale facoltà con la necessaria consapevolezza del pieno controllo da parte degli uffici delle annualità a cui è riferibile la sussistenza dei presupposti che fondano la richiesta e di quelle successivamente interessate. E' inoltre necessario che, a tale fine, il contribuente sia in possesso di tutta la documentazione idonea a comprovare la puntuale sussistenza dei presupposti sostanziali dell'istanza e che provveda ad esibirla agli uffici nell'ambito della relativa attività istruttoria”.

Dato che la dichiarazione integrativa a favore del contribuente è da collocarsi nell'ambito di applicazione del comma 8-bis dell'articolo 2 del DPR n. 322 del 1998, naturale conseguenza di tale comportamento è la possibilità di compensazione delle maggiori somme erroneamente indicate come dovute nella dichiarazione oggetto di correzione (e poi di conseguenza se del caso versate) somme che, per effetto della dichiarazione integrativa costituiscono un credito utilizzabile anche in compensazione con le modalità di cui all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

A titolo esemplificativo, tale possibilità potrà quindi essere utilizzata anche nei casi in cui:

- sia stato inserito nella dichiarazione redatta da un lavoratore autonomo, un componente positivo assoggettato a tassazione secondo il principio di competenza in luogo del principio di cassa;

⁵ Si osserva che rispondendo a un'interrogazione parlamentare (la n. 5-06655 del 15 ottobre 2015) in tema di applicazione tardiva della Tremonti Ambiente, l'Agenzia delle Entrate non ha ritenuto di estendere la procedura descritta dalla Circolare n. 31/E del 2013 ritenendo che nel caso di specie il contribuente non fosse incorso in un errore, ma che avesse inteso scientemente non fruire dell'agevolazione in dichiarazione. Si tratta di un'interpretazione restrittiva non condivisibile, sia perché non si può sostenere che liquidare un'imposta maggiore di quella dovuta possa essere una scelta, sia per l'oggettiva difficoltà di distinguere tra errore involontario e volontario, sia perché la norma sulla dichiarazione integrativa a favore non opera distinzioni sulla qualità dell'errore, sia perché a volte è l'incertezza sulla norma che può portare a incorrere nell'errore di scienza.

- il titolare di un reddito fondiario non abbia applicato correttamente le riduzioni previste per gli immobili storici ex L. 1089/39;
- sia stata assoggettata a tassazione nell'ambito della categoria dei redditi diversi, una plusvalenza che non doveva, invece, scontare imposizione o doveva scontarla in misura minore;
- il contribuente non abbia indicato nella dichiarazione originaria la spettanza di oneri deducibili ex art. 10 o detraibili ex art. 15 del TUIR.

Nei casi in cui la dichiarazione integrativa non comporti l'emersione di un credito ma, ad esempio, l'evidenziazione di una maggiore perdita, il contribuente potrà comunque applicare le ordinarie disposizioni previste dal TUIR in tema di riporto della stessa, fermo restando che, sulla scorta di quanto rappresentato dalla più volte citata Circolare n. 31/E del 2013, "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". In ogni caso, le integrazioni a favore del contribuente potranno riguardare la correzione di errori commessi in periodi d'imposta autonomamente accertabili alla luce e nei limiti di quanto previsto dall'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973.