

Giurisprudenza

Termini certi per la rettifica della dichiarazione

12 Novembre 2007

Dal 2002, l'integrazione "a favore" del contribuente deve essere effettuata entro la scadenza di presentazione del modello relativo all'anno successivo



L'emendabilità della dichiarazione fiscale, da parte del contribuente, deve essere consentita entro un termine ragionevole che deve necessariamente essere fissato, altrimenti resterebbe gravemente violato il principio della certezza dei rapporti giuridici.

È questo l'importante principio affermato dalla Corte di cassazione con la recente sentenza n. 21944 del 19 ottobre 2007.

La vicenda trae spunto da un avviso di rettifica Iva, relativo al 1991, impugnato dal contribuente, che lamentava di aver commesso degli errori incidenti sull'obbligazione tributaria nella redazione della dichiarazione Iva. Il contribuente, tuttavia, non aveva provveduto tempestivamente alla correzione della predetta dichiarazione.

E' bene precisare che la pronuncia dei giudici di legittimità fa riferimento a un quadro normativo, esistente nel 1991, che non prevedeva l'istituto della dichiarazione integrativa a "favore" del contribuente per correggere errori e omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito.

Ciò si desume chiaramente dalla sentenza della Suprema corte nella parte in cui precisa che "*...il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione (che deve essere necessariamente fissato, altrimenti resterebbe gravemente violato il principio della certezza dei rapporti giuridici) va individuato, nel silenzio del legislatore sul punto, in quello quadriennale stabilito, per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio...*".

La pronuncia in commento si pone in continuità con l'orientamento prevalente della Cassazione, che ha sancito il principio di emendabilità della dichiarazione. In base a tale principio, come è noto, *"la dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è in linea di principio emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima 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, atteso che la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti; che essa costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; e che i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legislativo che impedisca al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi"*.

Ciò posto, con riferimento al caso oggetto della pronuncia dei giudici di legittimità, per quanto riguarda il termine entro il quale il contribuente poteva emendare o ritrattare la dichiarazione inficiata da errori, in relazione alla normativa applicabile *ratione temporis*, la Cassazione, non rilevando la sussistenza di alcun termine all'emendabilità e ritrattabilità degli errori commessi in dichiarazione idonei ad arrecare pregiudizio al contribuente, individua il predetto termine in quello quadriennale stabilito per la rettifica della dichiarazione, da parte dell'ufficio, dall'articolo 57 del Dpr 633/1972.

Normativa attuale

Il principio di emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione trova, ora, espresso riconoscimento normativo nell'articolo 2, commi 8 e 8-bis, del Dpr 322/1998, che disciplina l'istituto della dichiarazione integrativa, mediante la quale il contribuente può integrare la dichiarazione originaria che sia stata a suo tempo validamente e tempestivamente presentata, al fine di correggere errori od omissioni.

Le disposizioni citate hanno un ambito di applicazione distinto: il comma 8, disciplina le ipotesi di integrazione della dichiarazione dalla quale discende una rettifica a favore dell'Amministrazione finanziaria, fatta salva l'applicazione di sanzioni; il comma 8-bis disciplina, invece, le ipotesi della integrazione della dichiarazione dalla quale discende una rettifica a favore del contribuente, senza l'applicazione di sanzioni (*cfr* circolare 6/2002).

Con particolare riguardo alla ipotesi di dichiarazione integrativa "a favore" del contribuente, la norma prevede che quest'ultimo può integrare la dichiarazione dei redditi, dell'imposta regionale

sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, per correggere errori o omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o un minor credito d'imposta. La disciplina è applicabile anche alle dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto in forza della previsione dell'articolo 8, comma 6, Dpr 322/1998.

L'integrazione "a favore" del contribuente deve effettuarsi mediante una successiva dichiarazione che va prodotta entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo. La disposizione prevede, quindi, un limite temporale specifico, previsto a pena di decadenza, entro il quale rettificare *in melius* la dichiarazione originaria senza l'applicazione di sanzioni, decorso il quale, non è più possibile presentare dichiarazioni integrative con esito favorevole per il contribuente (*cf*r risoluzione 24/2007).

Sotto il profilo temporale, è utile rammentare che la previsione di un termine di decadenza per la rettifica della dichiarazione "a favore" del contribuente è stato introdotto a partire dal 1° gennaio 2002.

Al riguardo, la stessa giurisprudenza della Suprema corte, con altre pronunce confermate del principio di emendabilità della dichiarazione dei redditi, ha precisato che *"solo con l'articolo 2, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 435/2001, che ha modificato (con effetto dal 1° gennaio 2002, ai sensi dell'articolo 19, comma 1) l'articolo 2, d.P.R. n. 322/1998, introducendo il comma 8-bis, è stata prevista una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior reddito od un maggior debito d'imposta o un minor credito, da presentarsi non oltre il termine per la presentazione relativa al periodo d'imposta successivo, con possibilità di utilizzare l'eventuale credito in compensazione ai sensi dell'articolo 17, d. lgs. n. 241/1997"*.

di

Antonino Iacono

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/termini-certi-rettifica-della-dichiarazione>