Focus Team Contenzioso tributario

Settembre 2019

Focus Team Contenzioso tributario



Focus Team Leader
Andrea Silvestri, *partner*
Andrea.Silvestri@belex.com
Tel.: 02-771131

Autore

Andrea Silvestri



Andrea.Silvestri@belex.com
Tel.: 02 771131

Marco Fasola
Marco.Fasola@belex.com
Tel.: 02 771131

Errori nelle dichiarazioni tributarie? Ora esistono nuovi strumenti per correggerli

Il legislatore ha finalmente ampliato gli strumenti di cui il contribuente può avvalersi per **correggere eventuali errori commessi** a proprio danno in sede di compilazione della **dichiarazione dei redditi**, **dei sostituti d'imposta, IRAP** e **IVA.**

Ci riferiamo ad errori e omissioni che comportano **l'erronea indicazione di un maggiore imponibile, di una maggiore imposta o di un minor credito**. Si pensi ad esempio a possibili duplicazioni, all'errata quantificazione (o all'omessa indicazione) di componenti positivi o negativi di reddito, agli errori di competenza, al mancato scomputo di acconti, ritenute o crediti d'imposta, etc.

Gli errori e le omissioni riferibili a "manifestazioni di volontà", come quelli relativi all'utilizzo di perdite pregresse o di crediti d'imposta con funzione agevolativa, restano invece ancora oggi soggetti, secondo la giurisprudenza di legittimità, a condizioni molto più stringenti (sulle quali ci soffermeremo al par. 6).

L'intervento legislativo in esame rappresenta sicuramente un passo in avanti nell'instaurazione di un corretto rapporto tra fisco e contribuente, perché prima delle modifiche normative (contenute nel d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 e di cui il la giurisprudenza ha iniziato a fare applicazione), un errore nelle dichiarazioni tributarie poteva costare molto caro: il contribuente poteva infatti porvi rimedio solo mediante

a) una dichiarazione integrativa da presentare entro il breve termine di un anno,

b) un'istanza di rimborso (attivabile però solo quando l'errore avesse dato luogo anche a un versamento in eccesso, il che non accadeva, ad esempio, in caso di errata indicazione di perdite d'esercizio) o

c) attendendo la notifica di una cartella di pagamento o un avviso di accertamento, per poi impugnare tali atti e ottenere il riconoscimento dell'errore da parte del giudice.

Si trattava insomma di una procedura **irta di ostacoli, complessa e incerta**, il cui esito negativo avrebbe costretto il contribuente a subire un prelievo fiscale in realtà non dovuto.

Il d.l. 193/2016 ha posto fine a questa situazione, introducendo nuovi strumenti di tutela del contribuente e rafforzando quelli esistenti.

Ci sono dunque significativi progressi, anche se le zone d'ombra non sono del tutto scomparse (soprattutto per quanto attiene all'individuazione degli errori emendabili) e occorre quindi muoversi con cautela.

1 Come avviene la correzione degli errori

Dopo il d.l. 193/2016, gli strumenti a disposizione del contribuente per correggere eventuali errori dichiarativi commessi a proprio danno sono i seguenti:

a) la presentazione di una dichiarazione integrativa;
b) la presentazione di un'istanza di rimborso;
c) la deduzione dell'errore in sede di controllo amministrativo;
d) la deduzione dell'errore in sede di impugnazione di una cartella di pagamento o di un avviso di accertamento (c.d. "rettifica della dichiarazione in sede contenziosa").

2 Dichiarazione integrativa

Lo **strumento naturale** per la correzione degli errori dichiarativi è ancora oggi la **dichiarazione integrativa** (cioè una dichiarazione successiva a quella originariamente presentata).

La principale **novità** rispetto alla precedente disciplina è che oggi la dichiarazione integrativa può essere presentata entro i **medesimi termini** attribuiti all'Agenzia delle entrate per la notificazione dell'avviso di accertamento. Il termine di accertamento scade il **31 dicembre del quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione (per le dichiarazioni che si riferiscono ai **periodi d'imposta precedenti al 2016**) e il **31 dicembre del quinto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione (per le dichiarazioni che si riferiscono ai **periodi d'imposta dal 2016 in poi**).

I crediti eventualmente derivanti dalla dichiarazione integrativa seguono due regimi diversi:

1) Se l'integrativa è stata presentata "**entro** il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo", o comunque se la correzione riguarda errori contabili di competenza, il credito **può** essere compensato ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 241/1997.

2) Se invece l'integrativa è stata presentata **oltre** il suddetto termine (e non riguarda errori contabili di competenza), la compensazione può avvenire solo con i debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

La presentazione della dichiarazione integrativa comporta infine il decorso di ulteriori termini di accertamento, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione.

3 Istanza di rimborso

In secondo luogo, se l'errore ha comportato il versamento di una imposta maggiore rispetto a quella realmente dovuta, il contribuente può sempre presentare una istanza di rimborso (il d.l. 193/2016 non è intervenuto sul punto, ma questo strumento resta senz'altro applicabile). Il termine per la presentazione dell'istanza decorre dalla data del versamento a saldo ed è pari a 48 mesi con riferimento alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e a due anni con riferimento all'IVA.

4 Deduzione in sede di controllo amministrativo

In terzo luogo, il contribuente può dedurre l'errore nel corso di un controllo amministrativo. Si tratta di una facoltà oggi esplicitamente riconosciuta dalla legge. Il d.l. 193/2016 ha infatti stabilito a chiare lettere che il contribuente può sempre far valere l'errore dichiarativo «*anche in sede di accertamento*».

La disposizione si riferisce solo alla fase di accertamento, ma sembra corretto ritenere che l'errore possa essere fatto valere anche nel corso di un controllo automatico o formale. Il momento in cui gli errori e le omissioni dichiarative emergono più spesso, del resto, è proprio questo: se il contribuente ha commesso un errore in dichiarazione, indicando ad esempio un'imposta più alta di quella poi correttamente versata, l'Agenzia delle Entrate riscontra un omesso o insufficiente versamento e procede all'invio di una comunicazione di irregolarità (c.d. "avviso bona-

rio"). Il nuovo strumento dovrebbe quindi consentire anche in questo caso di **rimediare all'errore senza necessità di attendere l'iscrizione a ruolo,** la notifica della cartella di pagamento e la successiva impugnazione dinanzi al giudice. Una volta riscontrato l'errore, l'Agenzia delle entrate dovrebbe infatti "ridimensionare" in misura corrispondente la propria pretesa. Con notevole risparmio di tempo per tutti i soggetti coinvolti.

Il nuovo strumento qui in esame è di particolare interesse perché, a differenza della dichiarazione integrativa, non dovrebbe comportare il decorso di nuovi termini di accertamento.

5 Rettifica della dichiarazione in sede contenziosa

Il contribuente può infine rilevare l'errore in sede di impugnazione di un atto dell'accertamento o della riscossione (cioè un avviso di accertamento, un avviso di liquidazione, una cartella di pagamento, etc.). Si tratta di una facoltà già riconosciuta in passato dalle sezioni unite della Corte di cassazione (sent. 13378/2016), oggi espressamente confermata dal d.l. 193/2016.

La "rettifica" della dichiarazione in sede contenziosa consiste nella redazione di uno **specifico motivo di ricorso**, con il quale si deduce l'esistenza dell'errore (che deve essere adeguatamente provata). L'obiettivo è ottenere l'annullamento integrale o parziale dell'atto impugnato, facendo valere l'errore come una sorta di "controcredito" rispetto alla pretesa dell'Agenzia delle entrate.

Lo strumento in esame non consente in ogni caso né di superare eventuali preclusioni processuali (ad esempio, non si può dedurre la questione dell'errore in sede di impugnazione di un ruolo fondato su un accertamento ormai divenuto definitivo), né, se il credito derivante dalla correzione dell'errore è superiore rispetto alle somme richieste dall'Agenzia delle entrate, di ottenere, oltre all'annullamento dell'atto impugnato, una condanna al rimborso del credito residuo. Quest'ultimo dovrà infatti essere recuperato dal contribuente mediante una apposita istanza di rimborso.

La rettifica in sede contenziosa è uno strumento molto interessante almeno sotto due profili.

1) In primo luogo, anche in questo caso **non si verifica la decorrenza di nuovi termini di accertamento**.

Contatti del Focus Team Contenzioso tributario

Andrea Silvestri
Andrea.Silvestri@belex.com

Stefano Brunello
Stefano.Brunello@belex.com

Andrea Manzitti
Andrea.Manzitti@belex.com

Laura Salvaneschi
Laura.Salvaneschi@belex.com

Francesco Sbisà
Francesco.Sbisà@belex.com

Matteo Fanni
Matteo.Fanni@belex.com

Giulio Mazzotti
Giulio.Mazzotti@belex.com

Emanuela Spinelli
Emanuela.Spinelli@belex.com

Gianmarco Tortora
Gianmarco.Tortora@belex.com

2) Inoltre, in linea di principio il contribuente può far valere anche errori diversi da quelli che ricadono sugli elementi della dichiarazione che hanno formato oggetto del controllo amministrativo (ad esempio, a fronte di un avviso di accertamento che rettifica in aumento i ricavi, il contribuente potrebbe in linea di principio far valere in giudizio l'esistenza di un errore dichiarativo sulla quantificazione delle plusvalenze, e in questo modo ottenere l'annullamento dell'atto di accertamento).

6 Quali errori possono essere corretti

Il d.l. 193/2016 ha dunque ampliato e rafforzato gli strumenti a disposizione del contribuente per correggere gli errori dichiarativi. Le modifiche normative **non hanno però inciso sulle tipologie di errori che possono essere oggetto di rettifica**, e che la giurisprudenza di legittimità tende purtroppo a limitare.

La dichiarazione contiene per la maggior parte mere "manifestazione di scienza e di giudizio", che in quanto tali sono liberamente rettificabili mediante gli strumenti sopra illustrati: di conseguenza, non v'è dubbio che eventuali errori sull'indicazione dell'imponibile, dell'imposta, etc. possano essere corretti dal contribuente.

La **giurisprudenza** di legittimità è invece ancora oggi consolidata nel ritenere che **gli errori che ricadono sulle "manifestazioni di volontà" non possono essere rettificati dal contribuente**. Rientrano in questa categoria, ad esempio, le opzioni per l'utilizzo delle perdite pregresse o di crediti d'imposta con funzione agevolativa, la volontà di adeguarsi agli studi di settore, etc.

Si tratta di un orientamento criticabile, sia perché il d.l. 193/2016 non sembra legittimare in alcun modo la distinzione operata dalla giurisprudenza tra le due tipologie di errori, sia perché, in ogni caso, non si può dimenticare che la legge prevede un apposito regime per la correzione degli errori attinenti alla fruizione di benefici di natura fiscale e all'accesso a regimi agevolati (c.d. "*remissio in bonis*").

Anche in caso di errori ricadenti su "manifestazioni di volontà", comunque, **resta aperta un'ultima possibilità**: l'errore può essere rettificato se il contribuente riesce a dimostrare al giudice che quest'ultimo era "**riconoscibile**" dall'amministrazione finanziaria.

Il presente documento è fornito per scopi puramente educativi. Non costituisce parere legale e non deve essere interpretato o inteso come consulenza legale o per creare una relazione avvocato-cliente