



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

La rettifica della dichiarazione a favore del contribuente alla luce della L. n.225/2016 e del rapporto di *compliance* tra Fisco e contribuente

di Santa De Marco

Ricercatore t.d. di Diritto tributario

Università degli Studi di Messina

ABSTRACT

This paper sets out to examine regulation of the new version of the supplementary statement to the taxpayer (income assessment system used by the Italian Revenue Service) in light of the legislative changes introduced by art. 5 of Italian Decree Law n.193/2016 (converted by Italian Law n.225/2016). The most significant doctrinal and case law opinions as well as the various official documents are all taken into account in order to reflect upon the narrowness of the time limits imposed in the explanatory statement in favor of the taxpayer.

Keywords: taxpayer – integrative declaration – time limits

SINTESI

Con il presente contributo si intende esaminare la disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente, alla luce del mutato contesto normativo, disposto con il Decreto Legge n.193/2016 (convertito con la L. n.225/2016). I più significativi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali nonché alcuni documenti di prassi, ci hanno fornito lo spunto per elaborare delle riflessioni sulla ristrettezza dei limiti temporali posti nella dichiarazione integrativa a favore del contribuente.

Parole chiave: Contribuente – dichiarazione integrativa – limiti temporali

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Precisazioni terminologiche: differenza tra revoca, rettificabilità e ritrattabilità – 3. Emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente prima e dopo l'entrata in vigore della l. n.225/2016 – 4. Possibilità di riporto delle perdite anche in assenza di presentazione della dichiarazione (Cass. SS.UU., sent. n.17757/2016) – 5. Considerazioni conclusive

1. Premessa

La cornice normativa sulla rettificabilità della dichiarazione, fino a poco tempo abbastanza “contraddittoria”, e la propensione da parte del Fisco a prediligere, frequentemente, l'esigenza di cassa, hanno per lungo tempo dato luogo a un interessante e vivace dibattito, sia in dottrina, sia in giurisprudenza, comportando differenti ed interessanti interpretazioni¹, con notevoli risvolti pratici.

¹ Con specifico riferimento alla rettificabilità della dichiarazione, oltre alla manualistica, si vedano,

Il perno della rettificabilità ruota intorno alla possibilità concessa al contribuente di correggere o integrare la propria dichiarazione, sia a favore sia a sfavore, in un periodo successivo a quello di presentazione. Com'è noto, la presentazione della dichiarazione rappresenta la comunicazione di informazioni del passato (i dati) e delle scelte future (le opzioni), che assumono particolare rilevanza ai fini dell'applicazione delle disposizioni fiscali. Chiaramente, la determinazione dell'imposta dovuta non potrà mai prescindere dalla effettiva capacità contributiva del contribuente².

In altri termini, la dichiarazione non è altro che una rappresentazione della realtà ed ha la "funzione meramente ricognitiva della fattispecie concreta, deve conseguentemente ammettersi che tale dichiarazione sia suscettibile di essere emendata in presenza di errori di rappresentazione del fatto o della sua qualificazione giuridica"³. E, pertanto, se la capacità contributiva relativa alla dichiarazione presentata non è quella effettivamente realizzata, al contribuente è concessa la possibilità di rettificare la dichiarazione.

tra tutti, Bellé, *Dichiarazione dei redditi, rettifica, retrattabilità e rimborso d'imposta*, in Riv. dir. fin.sc. fin., 1993, II, 70; Sammartino, *La dichiarazione d'imposta*, in Trattato di diritto tributario, Padova, 1994, III; Batistoni Ferrara, *Dichiarazione tributaria, ritrattabilità e rilevabilità degli errori*, in Dir. prat. trib., 1995, II, p.802; Nussi, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di rimborsi da errata dichiarazione dei redditi*, in Rass. trib., 1998, p.204; Id., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008; Id., *Ancora sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi (anche) tramite istanza di rimborso*, Riv. Giur. Trib., n.1/2009, p. 79; Lupi, *Errori in dichiarazione: applicabilità del rimborso ex art. 38 DPR n.602/1973*, in Corr. Trib., 1997, p. 2004; Baggio, *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, in Riv. Dir. Trib., n.1/2003, p. 91; Coppola, *Sulla rettificabilità della dichiarazione per questioni di diritto*, in Rass. trib., 1999, 526; Id., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005; Moschetti, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in Rass. trib., 2001, p. 1149; Ferlazzo Natoli, *In tema di rimborso d'imposta ritrattabilità della dichiarazione*, in Boll. Trib., n.13/2003, p. 965; Id., *La dichiarazione integrativa dei redditi nel procedimento tributario di accertamento*, in Annali della facoltà di Economia e Commercio dell'Università di Messina, 1969, p.181; Logozzo, *Le SS.UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in Corr. Trib., n.1/2003, p. 51; Id., *Unicità del termine per la rettifica della dichiarazione da parte dell'amministrazione finanziaria e del contribuente*, in Riv. Giur.Trib., 2008, p. 875; Randazzo, *Alle Sezioni Unite la problematica della contestabilità del credito da dichiarazione non più rettificabile*, in Riv. Dir. Trib., n.11/2014, p. 440; Corda, *Si possono rettificare gli errori commessi nella dichiarazione scaduta? Questioni aperte alla luce dell'ordinanza interlocutoria n.18383/2015 della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., n.3/2016, p. 125.

² Si vedano, Ferlazzo Natoli, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, p. 19; Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, p.309.

³ Così Tinelli, *Istituzioni di Diritto tributario*, Padova, 2013, p. 249.

Preliminarmente è importante evidenziare che la rettifica della dichiarazione può essere a favore del contribuente o a favore del Fisco; il primo caso si presenta nell'ipotesi in cui l'errata indicazione o l'omissione abbia determinato che l'imposta versata sia maggiore rispetto a quella dovuta o, semplicemente, l'indicazione di un maggior debito d'imposta o di un minor credito; il secondo caso (favore del Fisco), invece, si ha quando il contribuente ha corrisposto un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta (ravvedimento operoso).

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n.15063 del 2002, ha fornito un importante contributo alla *querelle* giurisprudenziale, richiamando i principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost.), di buona fede, di legalità e imparzialità della pubblica amministrazione, ha sposato l'indirizzo favorevole al contribuente, ovvero, quello della emendabilità e rettificabilità della dichiarazione, a seguito di errori posti in essere dal contribuente medesimo. L'Amministrazione finanziaria, infatti, non può commisurare l'imposizione sulla scorta di un atto che non sia espressivo della effettiva capacità contributiva. E, pertanto, conformemente al principio di buona fede, contenuto nell'art. 10, L.212/2000, l'Amministrazione finanziaria non può percepire somme non dovute ma erroneamente dichiarate dal contribuente⁴. In merito ai limiti temporali entro cui il contribuente può emendare la dichiarazione, la Suprema Corte, ha precisato che "nessun limite temporale all'emendabilità ed alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultante di errori... può essere desunto dalle disposizioni contenute nei commi 7 ed 8 dell'art. 9 del DPR n.600/73"⁵.

Tuttavia, come spesso avviene, il predetto orientamento è stato recentemente disatteso, purtroppo, dalle medesime SS.UU. con la sentenza n.13378 del 2016. A risolvere la tanto annosa questione è intervenuto il D.L. 22 ottobre 2016, n.193 - convertito dalla L. n.225/2016 - che superando il dualismo tra dichiarazione integrativa a favore del contribuente e a favore del Fisco, riscrive organicamente la disciplina inerente alla rettificabilità della dichiarazione, modificando l'art. 2, commi

⁴ In tal senso si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione n.434 del 2015.

⁵ Testo vigente negli anni (1993 e 1994) in cui si è realizzata la fattispecie.

8 e 8 bis del DPR n.322/1998. Il legislatore, infatti, in relazione ai termini decadenziali, pone sullo stesso piano il Fisco ed il contribuente, prevedendo che la dichiarazione possa essere ritrattata sia a favore del Fisco, che a favore del contribuente, entro il termine dell'azione di accertamento, esplicando i suoi effetti anche in merito ai termini dell'accertamento e all'utilizzo dell'eventuale credito d'imposta emergente.

Premesso ciò, evidenziamo che prima della riforma in oggetto, la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente doveva esplicitarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione inerente al periodo d'imposta successivo, e l'eventuale credito d'imposta maturato poteva essere utilizzato in compensazione secondo quanto disposto dall'art. 17 D.Lgs n.241/97⁶.

Prendendo, quindi, le mosse dal recente intervento normativo, e dai contrastanti orientamenti giurisprudenziali, tentiamo di formulare alcune brevi osservazioni sui termini decadenziali della rettificabilità della dichiarazione a favore del contribuente, riservandoci di approfondire in altra sede le notevoli implicazioni che quest'ultima comporta.

2. Precisazioni terminologiche: differenza tra revoca, rettificabilità e ritrattabilità

Quanto alla natura giuridica della dichiarazione, ormai sembra pacifico che essa assuma la veste di dichiarazione di scienza sui fatti dichiarati e pertanto, modificabile in relazione all'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o emendando la stessa con l'indicazione degli errori posti in essere, di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria.

È bene precisare che la dichiarazione non rappresenta titolo dell'obbligazione tributaria ma atto, sul quale si basa l'accertamento dell'obbligazione stessa, e come attentamente osservato, "la dichiarazione emerge come atto servente di

⁶ La previsione di questo termine breve poteva trovare la sua giustificazione nella possibilità concessa al contribuente di utilizzare in compensazione il credito d'imposta emergente. In tal senso si vedano, tre le tante, Cass., ordinanza 12 gennaio 2016, n.313; Corte di Cassazione, sentenze 1 aprile 2015, n.6665; 4 aprile 2012, n.5399, la quale afferma che "il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo appare doversi ritenere necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione ai sensi del D.Lgs n.241 del 1997, art. 17".

collaborazione per facilitare la conoscenza dei fatti e l'applicazione corretta della norma"⁷, in ossequio al principio di conformità dell'imposta alla fattispecie imponibile.

Si deduce che <<il soggetto tenuto a presentare la dichiarazione si limita pertanto a "volere" la redazione dell'atto, ma, generalmente, non è in grado di influire con la propria volontà sulla realizzazione, di effetti giuridici che sono invece pre-determinati dalla legge. La volontà pertanto non entra nella struttura dell'atto, ma ne costituisce soltanto un requisito>>⁸. In breve sintesi, nell'ipotesi in cui il contribuente dovrà operare delle scelte,⁹ potrà, comunque, effettuarle all'interno "della cornice normativa, se e nei limiti in cui la legge lo consenta"¹⁰.

Per meglio individuare la fattispecie, in via del tutto introduttiva, riteniamo di dover effettuare delle precisazioni terminologiche, individuando la differenza che intercorre tra la revoca, la rettificabilità e la ritrattabilità della dichiarazione. Seppur il termine revoca sia utilizzato con pluralità di significati¹¹, la revoca e la rettificabilità, producono effetti giuridici diversi. La revoca pura, infatti, è finalizzata a sostituire un atto, quindi, prima della scadenza del termine relativo alla presentazione della dichiarazione, il contribuente presenta una nuova dichiarazione revocando quella presentata prima e conseguentemente quest'ultima sarà la dichiarazione presa in considerazione "ai fini del controllo di fedeltà e completezza della stessa"¹².

Come è stato sostenuto¹³, la revoca pura non è esercitabile, poiché, "non

⁷ Così Moschetti, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. Trib.*, n.4/2001, p. 1161.

⁸ Così Corda, *Si possono rettificare gli errori commessi nella dichiarazione scaduta? Questioni aperte alla luce dell'ordinanza interlocutoria n.18383/2015 della Cassazione*, cit., p. 124.

⁹ Si veda Beghin, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2016, p. 195, il quale osserva come "chi dichiara non manifesta la propria volontà, non dispone di propri interessi, non stipula un accordo con l'Agenzia delle entrate o con il Ministro dell'economia. Il soggetto che presenta la dichiarazione si limita, invece, a trasmettere alla controparte pubblica dati che a quest'ultima devono pervenire in forza di legge".

¹⁰ Così Moschetti, ult. op. cit., p. 1161.

¹¹ Per maggiori approfondimenti si rinvia a Ferri, *Revoca in generale (diritto privato)*, in *Enc. Dir.*, vol. XL, Milano, 1989, p. 197 ss.

¹² Così Tinelli, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Padova, 2013, p. 250.

¹³ Cfr. Paparella, *Revoca (dir. Amm.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XL, Milano, 1989, p. 231, asserisce che "la ricerca dei limiti esistenti in ordine all'esercizio del potere di revoca trae origine dal fatto che tale potere inteso come potere di eliminazione o ritirare un atto dalla vita giuridica, di modificare o

risultando normativamente una simile forma unilaterale di eliminazione della dichiarazione: se questo è vero, l'esito di irrilevanza è condivisibile, non assumendo l'atto il contenuto minimo di una dichiarazione tributaria. È generalmente consentita, invece, la sostituzione, almeno nei limiti di una pura integrazione del contenuto narrativo della dichiarazione, immutati i dati forniti tramite l'atto originario¹⁴.

La rettificabilità, invece, consente al contribuente di integrare la dichiarazione con elementi che potrebbero essere conosciuti anche direttamente dall'Amministrazione stessa, per cui, sotto il profilo degli effetti giuridici, è importante evidenziare che con la rettifica "l'originaria dichiarazione continua a presentare una rilevanza giuridica, ai fini dell'accertamento tributario, giacché si sostanzia in una correzione successiva della precedente rappresentazione fattuale, destinata a retroagire nei limiti in cui la legge non preveda specifici limiti"¹⁵. Con la revoca, invece, la precedente dichiarazione è sostituita, come si è detto, entro i limiti previsti dalla legge.

Quanto alla ritrattabilità, come già osservato in dottrina¹⁶, appare, invece, difficile "ipotizzare una possibile ritrattazione della dichiarazione, in quanto ciò presupporrebbe l'attribuzione alla dichiarazione di una natura confessoria e darebbe luogo ad un'inammissibile eliminazione di diritto e di fatto della precedente rappresentazione fattuale originariamente fornita dal contribuente".

A tal proposito, la Corte di Cassazione SS.UU., con la sopra citata sentenza n.15063/2002, afferma in linea di principio che è "emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione", e tuttavia, sarebbe opportuno che ritrattabilità e rettificabilità non venissero utilizzati come sinonimi E, quindi, per correggere errori od omissioni bisogna rettificare la dichiarazione e non ritrattare come spesso

estinguere un rapporto, non è previsto dall'ordinamento positivo, o per lo meno non lo è sempre. Da ciò si è fatto discendere la conseguenza che la possibilità dell'esercizio del potere di revoca debba essere dedotta, volta a volta, dall'inesistenza di circostanze impeditive del suo svolgimento".

¹⁴ Così Nussi, *La dichiarazione tributaria*, op.cit., p. 247.

¹⁵ Così Tinelli, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Padova, 2013, p. 250.

¹⁶ Così Tinelli, *Istituzioni di Diritto Tributario*, I principi generali, Padova, 2016, p. 259.

erroneamente si afferma. Riteniamo, infatti, che in relazione agli effetti giuridici prodotti dalla revoca, dalla ritrattabilità e della rettificabilità, sia di rilevante importanza fare particolare attenzione all'utilizzo dei termini appropriati.

3. Emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente prima e dopo l'entrata in vigore della L. n.225/2016

La rettificabilità della dichiarazione è ormai pacificamente accolta anche dal legislatore; essa, come abbiamo già detto, può essere a favore del Fisco oppure a favore del contribuente e quest'ultima, finalizzata all'accertamento di un indebito tributario, si presenta quando il contribuente abbia posto in essere errori o omissioni dai quali scaturisca un maggior debito d'imposta oppure l'indicazione di un minor credito.

Come già anticipato, un contributo decisivo alla tematica *de qua*, sviluppatasi nel corso degli anni, è da riferirsi alla sentenza della Corte di Cassazione SS.UU., n.17394/2002, che ha rappresentato un punto di svolta, secondo il quale "è emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia che tale errore sia testuale o extra-testuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo a oneri contributivi diversi e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico". Le ipotesi di errori sono molteplici¹⁷, errori di fatto e di diritto¹⁸, testuali ed extra-testuali, ma sono rilevanti anche le omissioni. In realtà, la Corte nel precisare gli errori nei quali può ricadere il contribuente, fa riferimento oltre che a quelli di fatto e di diritto anche a quelli testuali ed extra-testuali, pertanto, pur non specificando le omissioni, "designa un vasto numero di ipotesi di errori che finiscono per abbracciare situazioni più

¹⁷ Per maggiori approfondimenti sull'errore di fatto e di diritto, si veda, tra tutti, Beghin, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., p.198.

¹⁸ Si veda Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p. 132, il quale giustamente sostiene che "se il soggetto conosce il dato normativo, ma ritiene che non sia applicabile al caso concreto, si verifica un errore di diritto, il quale comprende non solo l'errore sul significato della disposizione, ma anche l'errore di sussunzione, cioè sui limiti di applicazione pratica e sulla ricomprendimento della fattispecie concreta (fatto) nella fattispecie legale (norma)".

disparate, che possono, al limite identificarsi con vere e proprie omissioni”¹⁹.

È chiaro che un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito contrasta inevitabilmente con i principi costituzionali della capacità contributiva, di cui all’art. 53 Cost. e dell’oggettiva correttezza dell’azione amministrativa²⁰, art. 97, comma 1 Cost.. Uno degli elementi cardine dello Stato di diritto è rappresentato dalla certezza giuridica che, per il cittadino si traduce, prioritariamente, nella tutela dell’affidamento²¹. Ebbene, il filo conduttore a favore della rettificabilità della dichiarazione ruota intorno ai principi costituzionali predetti e, infatti, l’art. 97 Cost., nel prevedere il buon andamento della Pubblica Amministrazione, sottende che il rapporto tra Fisco e contribuenti debba essere informato secondo buona fede²², poiché l’Amministrazione finanziaria non può giovare degli errori o delle omissioni dei contribuenti²³, “è importante, dunque, ribadire la centralità dei principi generali, posti anche come necessaria premessa dello Statuto dei diritti del contribuente, e quindi, non solo costituzionali, ma anche, per l’appunto, statutari. Essi rappresentano gli snodi di un ordinamento ispirato alla stabilità ed alla certezza normativa”²⁴.

Acclarata la rettificabilità della dichiarazione, essa comporta inevitabilmente una ridefinizione qualitativa e quantitativa dell’imposta dovuta. A questo punto siamo consapevoli che la rettificabilità, nel rispetto dei limiti esterni e della certezza giuridica dei rapporti tra Fisco e contribuente, debba avvenire secondo percorsi operativi chiari e definiti, in modo tale che l’Amministrazione finanziaria possa

¹⁹ Così, Menti, *La rettifica della dichiarazione dei redditi e la rettifica in diminuzione del reddito*, in *Dir.Prat. Trib.*, n.1/2003, p. 14.

²⁰ Per maggiori approfondimenti sull’azione amministrativa, si veda, tra tutti, Del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 2011, p.1393; Id, *I rapporti tra lo statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Consenso, Equità ed imparzialità nello statuto del contribuente*, Bodrito-Contrino-Marcheselli - a cura di AA.VV., Torino, 2012, p. 229; Id, *L’evoluzione del procedimento nell’azione impositiva: verso l’amministrazione di risultato (the development of procedures in the taxing action: towards an administration of result)*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, n.4/2013, p.851.

²¹ Cfr. Merusi, *L’affidamento del cittadino*, Milano, 1970, p. 3.

²² Si veda *Contrino*, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di Contrino - Bodrito - Marcheselli, Torino, 2012, p.670.

²³ Si veda Baggio, *La posizione delle Sezioni Unite sull’emendabilità della dichiarazione tributaria*, cit., p. 91.

²⁴ Così Serrano, *La riserva di legge tributaria ed il consenso al tributo*, cit., p.191.

correttamente valutare la dichiarazione rettificata e non quella erronea, in conseguenza dei “limiti esterni che possono frapporsi alla rettifica degli errori dei quali sia affetta la dichiarazione medesima e cioè quei limiti che scaturiscono dalla previsione di specifiche norme sostanziali e procedurali”²⁵. Il problema, infatti, sorge in relazione al termine entro cui presentare la dichiarazione integrativa e agli eventuali istituti cui fare ricorso in caso di erronea dichiarazione pro-contribuente²⁶.

Sulla scorta di ciò il legislatore con l’art. 2, c. 8 *bis*, DPR n.322/1998, ha disciplinato le modalità e il termine entro il quale il contribuente può recuperare le maggiori somme versate, contestualizzando questa facoltà all’interno della fase di attuazione dei tributi. Nella precedente formulazione, il comma 8-*bis*, dell’art. 2, DPR n.322/1998, prevedeva che potesse essere integrata la dichiarazione dei redditi, dei sostituti d’imposta, dell’Irap “per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l’indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d’imposta o di un minor credito, mediante 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 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 ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo n.241 del 1997”.

In buona sostanza, il legislatore ha attuato un significativo intervento volto ad assicurare un rapido e sollecito recupero del credito d’imposta maturato dal contribuente, rendendo la dichiarazione integrativa “un efficace metodo di recupero del credito e una valida alternativa alla strada maestra dell’istanza di rimborso”²⁷.

Orbene, la dichiarazione integrativa di cui al c.8 *bis*²⁸ si colloca nel procedimento

²⁵ Sul punto si esprime Corda, *Si possono rettificare gli errori commessi nella dichiarazione scaduta? Questioni aperte alla luce dell’ordinanza interlocutoria n.18383/2015 della Cassazione*, cit., p. 125.

²⁶ Cfr. Logozzo, *Natura giuridica e ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in atti del convegno, 22 settembre 2012.

²⁷ Così Miceli, *Indebito comunitario e sistema tributario interno – Contributo allo studio del rimborso d’imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, p. 170.

²⁸ Per maggiori approfondimenti sull’esegesi dei commi 8 e 8 *bis*, dell’art. 2, DPR n.322/1998, si veda, tra tutti, Coppola, *La dichiarazione tributaria con errori a danno del contribuente: la*

di riscossione, il contribuente, infatti, resosi conto dell'errata indicazione, entro il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, può presentare la dichiarazione integrativa con la finalità di recuperare la maggiore imposta versata²⁹. Si potrebbe verificare che la dichiarazione emendata potrebbe essere oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria per cui, il contribuente, così come affermato in giurisprudenza³⁰, può avvalersi dell'una o dell'altra. Può, infatti, presentare l'istanza di rimborso in alternativa alla dichiarazione rettificativa³¹.

Anche se occorre precisare che sotto il profilo degli "effetti restitutori"³² con la dichiarazione rettificativa si potrà utilizzare in compensazione il credito maturato³³, con l'istanza di rimborso, invece, si usufruirà della restituzione del credito d'imposta³⁴.

complessa esegesi dei commi 8 e 8 bis, art. 2, DPR 22 luglio 1998, n.322, in Riv. Giust. Trib., 2007, p. 225.

²⁹ Cfr. Miscali, *Credito per le imposte pagate all'estero ed istanza di rimborso*, in *Giur. Trib.*, n.5/2005, p. 454, il quale rileva che "è evidente l'agevolazione che il legislatore intende accordare al contribuente che si sia accorto tempestivamente del proprio errore, perché costui tramite la dichiarazione integrativa potrà utilizzare il credito senza dover soggiacere al preventivo vaglio dell'Amministrazione finanziaria e, soprattutto, senza dover sottostare ai lunghi termini (prima amministrativi poi processuali) che caratterizzano generalmente la richiesta di rimborso ex art. 38 del DPR n.602/1973. L'art. 2, comma 8-bis, e l'art. 38 offrono al contribuente soluzioni alternative e la diversità dei termini previsti dipende dalla diversa funzione degli istituti ivi contemplati: ne deriva che ciascun limite temporale non può che ritenersi operante esclusivamente per l'istituto cui si riferisce perché espressione della particolare funzione cui esso è destinato e, in quanto tale, nessun effetto preclusivo alla richiesta di rimborso nei 48 mesi può derivare dalla mancata presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo".

³⁰ È stato ormai ampiamente superato il precedente orientamento (tra tutte si vedano Cass. 4239/1994; Cass. 3978/1997; 8756/2002) che prevedeva esperibile l'istanza di rimborso limitatamente alle fattispecie in cui l'indebito non emergesse dalla dichiarazione dovendo, diversamente, procedere alla rettifica di quella presentata. Attualmente la giurisprudenza maggioritaria sulla scia della sentenza n.15063/2002, afferma come sia possibile presentare l'istanza di rimborso alternativamente alla dichiarazione integrativa.

³¹ In tal senso si veda la Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, n.459/E del 2008, la quale "giunge alla conclusione che al contribuente non è consentito presentare una dichiarazione correttiva con esito a sé favorevole oltre il termine previsto dall'articolo 2, comma 8-bis, del DPR n.322 del 1998, ma lo stesso può, invece, recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso, attraverso un'istanza di rimborso presentata ai sensi dell'articolo 38 del DPR n.602 del 1973".

³² Così Corda, op. loco ult. cit., p.135.

³³ Per un esame dettagliato sulla differenza tra dichiarazione rettificativa e istanza di rimborso, si vedano, Fransoni, *Dichiarazione rettificativa ed istanza di rimborso: due profili da non confondere*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2008, p. 159; Montanari, *Dichiarazioni integrative, rimborso dei tributi ed efficacia dei termini*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1501.

³⁴ Sulla tematica della contestabilità del credito da dichiarazione non più rettificabile si veda

In merito al termine di presentazione della dichiarazione integrativa, recentemente, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n.13378, del 30 giugno 2016, ha precisato che la dichiarazione integrativa a favore del contribuente di cui all'art. 2, comma 8 bis del DPR n.322/1998, è esercitabile entro il termine di presentazione della dichiarazione inerente il periodo d'imposta successivo. Questo termine però differisce per la dichiarazione integrativa a favore dell'Amministrazione finanziaria, poiché, è consentita la rettifica entro il quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione di cui all'art. 43 del DPR n.600/73. Indipendentemente dai termini e dalle modalità della dichiarazione integrativa di cui al DPR n.322/1998, art. 2, comma 8 bis, il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 DPR n.602/1973, è esercitabile entro il termine di quarantotto mesi dalla data del versamento.

In chiave restrittiva, la Suprema Corte riconosceva al contribuente la possibilità di utilizzare in compensazione il credito emergente solo nell'ipotesi in cui la dichiarazione integrativa era presentata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo. In tutti gli altri casi, quest'ultimo poteva avvalersi della presentazione dell'istanza di rimborso, di cui all'art. 38 DPR n.602/73. La Suprema Corte con questa interpretazione, infatti, non ha fatto altro che rafforzare l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate che con diversi documenti di prassi (Risoluz. N.459/E del 2008, 132/E del 2010, 58/E del 2016) chiarisce come decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione rettificativa a favore del contribuente di cui al c.8 bis art. 2, DPR n.322/1998, il contribuente per recuperare le maggiori somme versate dovrebbe ricorrere all'istanza di rimborso di cui all'art. 38 DPR n.602/1973.

Tra l'altro, nella sentenza emerge che la rettificabilità della dichiarazione poteva

Randazzo, *Alle Sezioni Unite la problematica della contestabilità del credito da dichiarazione non più rettificabile*, in Riv. Dir. Trib., cit., p. 448, il quale osserva come "l'eccedenza attiva da dichiarazione matura all'interno dei meccanismi che presiedono all'autoliquidazione dell'imposta compiuta dal contribuente, ed hanno il loro presupposto nella presentazione della dichiarazione annuale. E così come è ammesso che il contribuente possa immediatamente utilizzare questo credito per scomputarlo in diminuzione dall'imposta dovuta per l'anno successivo, alla stessa stregua dovrà essergli riconosciuta la possibilità di chiedere l'immediato pagamento all'amministrazione".

riguardare fattispecie differenti da quelle originariamente indicate, purché, nel rispetto del termine di cui al c. 8 bis, art. 2 DPR n.322/1998. Se ad esempio il contribuente doveva portare a conoscenza all'Amministrazione finanziaria elementi favorevoli allo stesso, ma non indicati nella dichiarazione originaria, poteva farlo entro il limite imposto dal comma 8 bis. Il diritto al rimborso, invece, poteva essere esercitato solo nell'ipotesi in cui l'errore, la duplicazione o l'inesistenza dell'obbligazione tributaria scaturiva da una dichiarazione precedentemente presentata.

Secondo la Corte questa differenza sarebbe giustificata dalla possibilità concessa al contribuente, che in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa impositiva, dimostrando gli elementi favorevoli a sé e, quindi, rilevanti ai fini dell'obbligazione tributaria³⁵.

Sicuramente, si tratta di un'interpretazione molto discutibile³⁶ che, fondamentalmente, si limita a circoscrivere la dichiarazione a favore del contribuente, esaminando semplicemente la compensazione ed il rimborso, tralasciando di esaminare tutte quelle fattispecie che non si traducono necessariamente in una compensazione del credito oppure in un'istanza di rimborso, come ad esempio l'indicazione di una maggiore perdita.

Come spesso avviene "la contraddizione della legge in ordine ai termini di decadenza fra i commi 8 e 8 bis dell'art. 2 del DPR 22 luglio 1988, n.322, non può essere superata, come ha fatto la Cassazione, accreditando la preferenza a un'interpretazione letterale che si risolve nella <<esigenza di cassa>>, vale a dire nella reviviscenza della regola del <<solve et repete>> (prima paghi e poi ripeti l'indebita) dichiarata incostituzionale dalla Corte costituzionale nel 1961. È pur vero che c'è discrezionalità del giudice quando i vuoti o le contraddizioni della legge consentono al giudice di esercitare quella funzione creatrice del diritto che a volte si presenta come preziosa"³⁷.

³⁵ Si vedano ordinanze del 12 gennaio 2016, n.313; 26 ottobre 2015, n.21740; 25 maggio 2015, n.10775; 18 febbraio 2014, n.3754.

³⁶ Si veda Stevanato, *Integrabilità della dichiarazione in "bonam partem" tra limiti immaginari e aperture apparenti*, in Corr. Trib., n.32-33/2016, p. 2489.

³⁷ Così De Mita, *Il giudice premia le ragioni fiscali? Fa scelte politiche*, in Il sole 24 ore, 10 luglio

A risolvere questo divario interpretativo è intervenuto il legislatore che con il D.L. n.193/2016, (convertito con la L. n.225/2016) all'art. 5, rivede organicamente la disciplina della dichiarazione integrativa modificando l'art. 2, commi 8 e 8 bis del DPR n.322/1998, fermo restando l'applicazione delle sanzioni e le disposizioni sul ravvedimento operoso; logicamente, riteniamo che, quest'ultima precisazione data dal legislatore non sia rilevante per la dichiarazione integrativa a favore del contribuente.

Segnatamente, in merito ai termini decadenziali è stato superato il dualismo previsto tra la dichiarazione in *malam et in bonam partem*, pertanto, l'art.5 del D.L. in oggetto³⁸, prevede che il contribuente possa presentare la dichiarazione a favore, entro i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600.

Ebbene, in merito ai limiti temporali Fisco e contribuenti sono posti sullo stesso piano, vale a dire, così come l'Amministrazione può notificare l'avviso di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, entro lo stesso termine anche il contribuente potrà rettificare la propria dichiarazione, senza dover ricorrere all'istanza di rimborso perché sono spirati i termini per la presentazione della dichiarazione nel periodo d'imposta successivo.

Si rilevano, inoltre, importanti innovazioni in merito all'utilizzo del credito d'imposta emergente; infatti, l'art. 5, al comma 8 bis del Decreto in esame, ha previsto un utilizzo immediato o differito del credito d'imposta, in base al termine

2016, p. 17.

³⁸ L'art. 5 del D.L. n.193/2016, nel modificare l'art. 2, comma 8 del DPR. n.322/1998, stabilisce che "salva l'applicazione della sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472, e successive modificazioni, 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 reddito 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, e successive modificazioni".

di presentazione della dichiarazione integrativa.

Nell'ipotesi in cui il contribuente presenta la dichiarazione integrativa (a favore), entro il termine breve, potrà utilizzare immediatamente il credito d'imposta in compensazione. Invece, se il contribuente provvede oltre il termine previsto per la dichiarazione inerente il periodo d'imposta successivo, il credito eventualmente risultante potrà essere utilizzato in compensazione 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"*, quindi, in questo caso si avrà un uso differito del credito d'imposta. Precisiamo che questa limitazione non sussiste per le dichiarazioni integrative a favore riguardanti errori sulla competenza temporale.

Il Decreto in esame prevede, inoltre, che il contribuente, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa, indichi il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa ed anche l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione.

La necessità di effettuare questa differenziazione (tra utilizzo del credito d'imposta immediato o differito) da parte del legislatore – considerato l'esistenza della fiscalità di massa – probabilmente, trova la sua ragion d'essere nella necessità di far sì che l'Amministrazione finanziaria sia nelle condizioni di verificare la dichiarazione integrativa, in tempi plausibili, evitando che quest'ultima possa inoltrare comunicazioni di irregolarità errate al contribuente.

La presentazione della dichiarazione integrativa produce i suoi effetti anche in merito ai limiti dell'accertamento e, proprio, in merito a questo aspetto, il legislatore ha precisato che la presentazione della dichiarazione integrativa (a favore e non), comporta che i termini per l'accertamento decorrono a partire dalla data di presentazione della dichiarazione rettificativa, limitatamente <<ai soli elementi>> emendati. Tra l'altro, secondo l'Assonime, con la circolare n.15/2015, "se un contribuente si ravvede in merito alla mancata rilevazione dei ricavi derivanti da una compravendita... gli organi accertatori potranno fruire della proroga dei termini non

per accertare ulteriori e diverse violazioni, bensì solo per verificare se il contribuente si è correttamente ravveduto in merito alla fattispecie cui si riferisce la violazione”.

In definitiva, la dichiarazione integrativa potrà comportare lo slittamento dei termini di decadenza dell'azione accertatrice solo per gli elementi oggetto di integrazione, chiarendo qualsiasi dubbio circa la possibilità della riapertura del termine accertativo riguardante elementi seppur dello stesso tipo (ricavi, rimanenze, ecc.) comunque diversi da quelli rettificati³⁹.

4. Possibilità di riporto delle perdite anche in assenza di presentazione della dichiarazione

Dopo aver esaminato i profili innovativi della rettificabilità della dichiarazione a favore del contribuente, riteniamo che sia particolarmente interessante focalizzare la nostra attenzione anche all'ipotesi in cui il contribuente dopo aver presentato la dichiarazione riportante una perdita, si accorga di aver erroneamente indicato il valore della perdita di ammontare inferiore a quella effettivamente riportata.

Preliminarmente ricordiamo come l'istituto del riporto in avanti delle perdite pregresse nel limite del quinquennio sia stato introdotto dal legislatore, non con finalità agevolativa⁴⁰, “*ma come correttivo intrinseco alla logica del tributo*”⁴¹ e nel

³⁹ Evidenziamo che come disposto dal nuovo c.8 bis “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 maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito”.

⁴⁰ Cfr. Della Valle, *Perdite fiscali e recessione*, in Corr. Trib., n.13/2009, p. 987, il quale ricostruisce l'impostazione dottrinale del tema *de quo* e offre tre chiavi di lettura sull'origine del vincolo quinquennale. Secondo una corrente maggioritaria (Fransoni, *Finanziaria 2008 e modifiche alla disciplina delle perdite*, in Riv. Dir. Trib., 2008, p.651; Crovato, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, p. 33; Gargiulo, *Sulla non contestabilità, nell'esercizio del riporto delle perdite di un periodo d'imposta definito*, in Riv. Giur. Trib., 2007, p.1004; Lupi, *Riporto delle perdite e fusioni di società*, in Rass. Trib., 1988, p.281) la *ratio* del vincolo quinquennale va ricercata nella necessità di correlare il periodo di riporto con il termine per l'accertamento, anche se attualmente è quadriennale. Secondo altri (Giovanardi, *Riporto delle perdite*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella collana Giurisprudenza sistematica di diritto tributario a cura di Tesauro*, Torino, 1996, p. 191) il limite quinquennale sarebbe dettato da esigenze di snellezza e rapidità dei rapporti tributari. Altra dottrina, (Zizzo, *Profili di incostituzionalità del regime dell'utilizzo delle perdite nelle imposte sul reddito*, in Corr. Trib., 2007, p.1990), invece, sostiene che il limite temporale tende generalmente ad incrementare il gettito, di cui l'Amministrazione finanziaria ha sempre necessità.

⁴¹ Sul punto Lupi, op. loco ult. cit., p. 282, afferma che “trova giustificazione alla luce dello stesso principio di capacità contributiva, essendo un modo di considerare sotto tale profilo anche vicende

rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva, contenuto nell'art. 53 Cost. Ma, venendo all'esame della normativa di cui all'articolo 23, comma 9, del Decreto legge n.98 del 2011, che ha apportato significative modifiche al regime fiscale delle perdite d'impresa in ambito Ires, è opportuno richiamare il comma 1 dell'art. 84 del Tuir, il quale sancisce che "la perdita di un periodo d'imposta....può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare".

Come ci è noto la deroga al principio di cui all'art.76 Tuir⁴², comporta che il riporto in avanti delle perdite crei un collegamento tra le obbligazioni tributarie riguardanti più periodi d'imposta; pertanto, in tal modo, viene superata la "*frammentazione temporale*" ⁴³ in periodi d'imposta; quindi l'attività d'impresa assume sotto questo aspetto il requisito della continuità.

Orbene, è chiaro che alla luce dei principi costituzionali sopra enunciati ed in virtù di quanto disposto nell'art. 5 del D.l. n.193/2016, rubricato "dichiarazione integrativa", volto a modificare nell'art. 2 i commi 8 e 8-*bis*, del DPR n 322/1998, è plausibile presentare la dichiarazione integrativa, infatti, il comma 8 dell'art. 2, DPR n.322/1998, prevede che: "salva l'applicazione delle sanzioni... 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 reddito o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta....".

Se poniamo attenzione alla *ratio* del riporto in avanti delle perdite, osserviamo come il legislatore abbia introdotto questa disposizione con l'intento di contrastare il comportamento delle imprese volto a trovare degli *escamotages* finalizzati ad

verificarsi in periodi d'imposta precedenti o, come avverrebbe per il riporto all'indietro, successivi; l'eliminazione degli inconvenienti connessi alla divisione del tempo in periodi d'imposta non costituisce perciò un'esenzione od una agevolazione, bensì un correttivo intrinseco alla logica del tributo."

⁴² Come disposto dall'art. 76 Tuir, il tributo è dovuto per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

⁴³ Cfr. Laroma Jezi, *Il riporto delle perdite pregresse tra norme antielusive "speciali" e "generalì"*, in Rass. Trib., n.1/2002, p. 200; Pistone, *Il trattamento delle perdite e l'evoluzione del diritto tributario primario in materia di imposte dirette*, in Riv. Dir. Trib., n.5/2001, p. 71.

effettuare operazioni straordinarie che consentano il *refresching* delle perdite pregresse, poiché si accingevano alla scadenza quinquennale. E, proprio in considerazione di ciò e del rapporto di *compliance* che si profila sempre più tra Fisco e contribuente⁴⁴, recentemente, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n.17757 del 2016, ha addirittura affermato che è consentito riportare le perdite anche in caso di omissione della dichiarazione annuale⁴⁵, osservando come, il contribuente non può sostenere oneri più gravosi di quelli spettanti per legge, per cui la Corte di Cassazione, ha affermato che le questioni attinenti l'omessa presentazione della dichiarazione sono assimilabili alla dichiarazione emendabile, giacché, in entrambe le ipotesi, "si tratta, in sostanza, di porre rimedio a errori e/o omissioni del contribuente, in presenza di situazioni legali o veritiere".

Tra l'altro l'Agenzia delle entrate con la circolare 31/E del 2013, ha chiarito che "la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito nel contraddittorio con Fisco pone il contribuente in condizione equivalente a quella nella quale si sarebbe trovato se avesse correttamente presentato correttamente la dichiarazione".

In definitiva, si assiste sempre più a quel rapporto di *compliance* tra Fisco e contribuente improntato al rapporto di collaborazione e buona fede, secondo quanto disposto "dall'art. 10, dello Statuto del contribuente - secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede - nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa"⁴⁶.

5. Considerazioni conclusive

In definitiva, riteniamo che il legislatore, con il recente provvedimento in oggetto,

⁴⁴ Cfr. Ferlazzo Natoli- Serrano', *La circolare n.24/2009 punta sulla tax compliance*, in *Fiscalitax*, n.7/2009, p. 1973.

⁴⁵ La giurisprudenza di merito in più occasioni si è espressa a favore della riportabilità delle perdite anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione: si vedano, tra tutte, CTR Emilia Romagna, sent. n.1675/2016; CTR Lombardia, sent. 1914/2015; CTR Mantova, sent. nn.168/2013, 165/2012.

⁴⁶ Così Sentenza Cass. SS.UU. n.15063/2002.

abbia posto fine alla contraddizione relativa ai termini di decadenza tra i commi 8 e 8 bis del DPR n.322/1998, colmando quel vuoto che nel corso degli anni ha dato luogo a numerosi e contrapposti orientamenti giurisprudenziali, recentemente culminati con la sentenza della Corte Suprema a Sezioni Unite n.13378/2016, la quale ha precisato che la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente può essere presentata nei termini previsti per la dichiarazione dell'anno successivo (escludendo che tale termine sia valido solo per portare in compensazione il credito emergente), esprimendosi in modo del tutto difforme rispetto a quanto già aveva affermato la stessa Corte, con la ben nota sentenza n.15063/2002, che chiariva come la rettifica a favore del contribuente non conosca dei limiti se non quelli dell'accertamento da parte dell'Ufficio.

Tra l'altro, già in passato, l'art. 1, c. 640, della Legge di stabilità per il 2015, in relazione al differimento dei termini di decadenza, aveva precisato che l'art. 2, comma 8 del DPR n.322/1998 è la norma generale, e pertanto, tutte le altre, tra cui il c.8 bis, non rappresentano altro che una disposizione speciale sulla dichiarazione integrativa.

Il legislatore, pertanto, con l'art. 5 del D.L. n.193/2016, ha cercato di porre rimedio al limite fissato per la dichiarazione a favore del contribuente, presente nella previgente disposizione, risolvendo l'annosa questione sulla disparità di trattamento e la ristrettezza dei limiti temporali⁴⁷, mettendo sullo stesso piano sia l'Amministrazione finanziaria sia il contribuente⁴⁸ e informando, infatti, il rapporto alla collaborazione e alla buona fede⁴⁹ per rafforzare la certezza giuridica dei

⁴⁷ Tra l'altro, sotto il profilo dei risvolti pratici il legislatore ha chiarito qualsiasi perplessità sulle modalità di utilizzo del credito d'imposta, prevedendo un utilizzo immediato e differito del credito d'imposta.

⁴⁸ Si veda Falsitta, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2014, p. 225, il quale osserva come "è prevalsa una interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina in esame, tendente a porre in una condizione di parità l'Amministrazione finanziaria e il contribuente con riferimento ai tempi entro cui far emergere l'obbligazione tributaria quale debito di ripartizione e realizzare il giusto prelievo in ragione dell'effettivo indice di capacità contributiva del soggetto obbligato".

⁴⁹ Cfr. Serrano', *Il principio dell'affidamento del contribuente nell'evoluzione giurisprudenziale*, in Boll. Trib., n.3/2007, p. 207; Id., *Lo Statuto dei diritti del contribuente ad un decennio dalla sua approvazione: un bilancio comunque positivo*, in *Bollettino Tributario*, n.10/ 2010, p. 741.

rapporti tra Fisco e contribuente⁵⁰.

La dichiarazione rappresenta, infatti, un atto collaborativo del contribuente con il Fisco e, in un'ottica di *compliance*, la collaborazione da parte del contribuente va giustamente incentivata, per cui è logico che nessuna esigenza di cassa da parte dell'Erario potrà "mai comprimere il diritto del contribuente a versare le imposte secondo il principio di capacità contributiva..."⁵¹. E, infatti, l'interesse fiscale non può certamente derogare ai principi⁵² di capacità contributiva, effettività, proporzionalità e correttezza dell'attività amministrativa⁵³.

In conclusione, nella nuova formulazione, i commi 8 e 8 bis, DPR n.322/1998, dovranno organicamente coordinarsi sia con l'istanza di rimborso di cui all'art.38 DPR n.602/1972, sia con la disciplina del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs n.602/1972⁵⁴, in modo tale da fornire un quadro sistematico al contribuente.

⁵⁰ Cfr. Marongiu, *Lo statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in Riv. Dir. Trib., n.3/2008, p. 166, il quale attentamente osserva che "in applicazione dell'art. 97, la pubblica amministrazione, e quindi anche quella finanziaria, deve riservare il medesimo trattamento ai soggetti che si trovano in analoghe situazioni onde essa, dovendo perseguire l'interesse pubblico generale, deve contemperare, nello svolgimento della propria attività, gli interessi pubblici con quelli privati. In questo senso la imparzialità è strettamente legata all'eguaglianza (art. 3 Cost.) e alla giustizia che impone il perseguimento del bene comune nella sua accezione più ampia".

⁵¹ Così si esprime la Corte di Cassazione con la sentenza n.26187 del 12 dicembre 2014.

⁵² Si veda Ferlazzo Natoli, *Il Diritto tributario dei fini ma non dei principi*, Roma, 2016, p. 60, il quale attentamente osserva che "se, in definitiva, spetta alla Cassazione la funzione nomofilattica di ricondurre l'interprete alla certezza del diritto attraverso l'unitarietà dell'interpretazione del medesimo caso esaminato con un evidente slittamento della civil law alla common law, sarà compito e ruolo della Corte costituzionale far sì che il legislatore non debordi dalle regole - come spesso avviene in materia tributaria - difendendo l'interesse al gettito, e invece miri alla giustizia e alla uguaglianza tributaria, ossia alla equità della tassazione".

⁵³ Cfr. Baggio, *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, cit., p.91, che a tal riguardo precisa che "le norme costituzionali danno infine solide fondamenta a questa costruzione teorica: da un lato l'art. 53 prescrive che la tassazione avvenga in capo a ciascun soggetto in ragione della sua capacità contributiva, la quale si pone come limite di ogni norma di legge, anche a carattere procedimentale, dall'altro l'art. 97 impone all'amministrazione finanziaria di collaborare con i contribuenti (allo scopo di consentire la corretta applicazione della legge) e di operare secondo buona fede, senza approfittare degli errori o delle disattenzioni dei contribuenti stessi".

⁵⁴ Tutto ciò, come rilevato Coppola, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, cit., p.224, al fine di salvaguardare contestualmente "il diritto del contribuente al pagamento dell'imposta dovuta sulla base della sua effettiva capacità contributiva, il suo diritto alla ripetizione di quella indebitamente versata, il suo diritto alla correzione dell'errore, anche in assenza di pagamenti indebiti, ed il potere-dovere dell'amministrazione finanziaria di agire nel rispetto dei principi costituzionali dell'oggettiva correttezza ed imparzialità e buon andamento sanciti dall'art.97 Cost."