

## CASI CONTROVERSI

---

### ***Vale davvero il termine breve per l'integrativa a favore?***

di **Comitato di redazione**

Negli ultimi anni è stato vivo il dibattito sulla questione relativa al **termine ultimo** entro il quale il contribuente possa presentare una **dichiarazione integrativa a favore**.

Si contrapponevano diverse tesi, sia in dottrina che giurisprudenza. Su tale panorama variegato è intervenuta la **Cassazione a Sezioni Unite (sentenza 30-06-2016, n. 13378)** che ha manifestato il proprio parere.

La dichiarazione integrativa a favore può essere presentata, al più tardi, **entro la scadenza di invio del modello del periodo successivo**. Oltre tale data il contribuente potrà utilizzare altri strumenti, confacenti con il panorama della riscossione, quali l'istanza di **rimborso** da articolo 38 del D.P.R. 602/1973.

Con la pronuncia, la Cassazione ha quindi esplicitamente affermato che il **comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998** (la disposizione, cioè, che consente la dichiarazione integrativa a favore con compensazione dell'eventuale credito con modello F24) non rappresenta un di cui del precedente comma 8 (norma che, sempre secondo la sentenza, sarebbe esclusivamente dedicata alla dichiarazione integrativa a sfavore), ma una norma del tutto **autonoma e specifica**.

Ciò significa che non esistono due binari temporali per la dichiarazione integrativa, uno breve (con possibilità di compensazione del credito) ed uno lungo (entro il termine di decadenza dell'accertamento) senza tale possibilità.

Numerose sono state le critiche a tale lettura, sulla scorta che una siffatta impostazione finisce per creare delle **disparità** tra contribuenti che non sembrano coerenti con una impostazione equilibrata del sistema tributario.

Senza incancrenirci sull'**interpretazione letterale** del D.P.R. 322/1998 (che non appare per nulla automaticamente riconducibile alle conclusioni della Cassazione), ci limitiamo a riscontrare che, ove si accetti il fatto che l'unico rimedio consentito al contribuente che si avveda dell'errore a suo danno dopo il termine di presentazione della dichiarazione successiva sia l'istanza di rimborso, si finisce per ammettere che il sistema legittima un **indebito arricchimento** in tutte quelle situazioni nelle quali non sussiste un versamento da richiedere a rimborso (si pensi al caso della integrativa che manifesta un maggior credito rispetto al modello originario).

Ci chiediamo allora se vi siano delle fondate motivazioni per giustificare una tale conclusione, forti anche del fatto che la dottrina insiste sul punto e che sono stati manifestati pareri **discordi** sia dall'IADC (con **norma di comportamento n. 196**) sia dalla Fondazione Nazionale Commercialisti.

Nel primo documento si rileva, inoltre, che vi sarebbe una **ulteriore disparità** di trattamento tra il contribuente **privato** e l'**imprenditore**, posto che quest'ultimo, ove l'errore fosse ascrivibile ad una cattiva applicazione del **criterio di competenza**, avrebbe a disposizione lo strumento del quadro RS (**errori contabili**) ed il supporto della **circolare 31/E/2013**. Con tal sistema, infatti, si riuscirebbe a correggere gli errori anche più datati, ricalcolando i risultati dei modelli intermedi e riconducendo il risultato differenziale all'**ultima dichiarazione presentata**, che resterebbe sempre nei termini consentiti dal comma 8-*bis* dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998.

Il secondo dei documenti citati, invece, riscontra come il comma 8 dell'articolo 2 consenta la integrazione della dichiarazione solo **entro il termine di decadenza del potere di accertamento** dell'Agenzia; ben si comprende che, ove tale norma fosse riferita esclusivamente alla dichiarazione integrativa a sfavore, rischierebbe di avere davvero **poco senso**, visto che nessuno sarebbe così pazzo da integrare a suo sfavore una dichiarazione quando nessuno potrebbe più contestargli nulla.

Eppure, nonostante tutte queste stranezze, l'Agenzia delle entrate si vede corroborata nella posizione da tempo sostenuta da una sentenza che a noi pare quantomeno irrispettosa della **parità di trattamento** che dovrebbe interessare tutti i contribuenti.

Nel riconoscere che l'istanza di rimborso è vicenda che non interessa le regole di presentazione delle dichiarazioni, i supremi Giudici riscontrano l'anomalia, ma omettono (forse) di considerare che la **razionalità dovrebbe consentire a chiunque di rimediare ad un proprio errore**.

Non ci si può nemmeno nascondere dietro ad un dito nelle ipotesi in cui l'istanza di rimborso sia percorribile: non ci pare che l'**onere** sia il medesimo tra la presentazione di una integrativa e la presentazione di una istanza di rimborso, per la quasi inevitabile fase di mediazione / contenzioso che ne potrebbe seguire.

Ci pare allora doveroso sollecitare una ulteriore riflessione sul tema, sicura che la recente disposizione che ha **prolungato i termini di accertamento** a favore dell'Agenzia delle entrate (proprio in occasione delle integrative) volesse proprio rendere possibile una **libera ritrattazione del modello**, sia pure senza turbare le tempistiche consentite per i controlli. Ed il principio non può certo valere per le dichiarazioni integrative a sfavore, posto che il vero rischio era la correzione al ribasso, posta in essere nell'immediatezza dei termini di decadenza.

Ora il rischio non vi è più e, pertanto, sia la giurisprudenza che l'Amministrazione debbono fare un passo in avanti, per dare dimostrazione di come il **rapporto** tra fisco e contribuente sia davvero **sereno**.

Non può essere tale un sistema nel quale un contribuente che ha sbagliato a proprio danno non abbia un sistema di correzione **veloce** ed **agevole**; altrimenti, il maltolto può essere paragonato ad un **furto**.

