

Edizione di lunedì 5 Agosto 2019

ACCERTAMENTO

Le cause di esclusione dagli Isa precludono i benefici premiali
di **Sandro Cerato**

AGEVOLAZIONI

Internazionalizzazione delle imprese e finanziamenti agevolati
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

ACCERTAMENTO

Coordinamento tra la disciplina degli Isa e gli abrogati studi di settore
di **Luca Caramaschi**

IMPOSTE INDIRETTE

Gli acconti sul preliminare raddoppiano l'imposta di registro
di **Fabio Garrini**

DICHIARAZIONI

Tremonti Ambiente: l'integrativa salva il credito d'imposta
di **Massimo Conigliaro**

ACCERTAMENTO

Le cause di esclusione dagli Isa precludono i benefici premiali

di **Sandro Cerato**

Per i **soggetti che esercitano sia un'attività d'impresa che un'attività di lavoro autonomo** l'accesso ai benefici premiali richiede un **punteggio di affidabilità fiscale almeno pari a 8 per una delle due attività esercitate**, ferma restando l'**inesistenza di cause di esclusione**.

È questo uno dei numerosi chiarimenti che emergono dalla lettura della [circolare 17/E/2019](#) pubblicata nei giorni scorsi in merito ai nuovi **strumenti di affidabilità fiscale** che, a partire dal 2018, **sostituiscono gli studi di settore**.

La circolare dedica ampio spazio alle **diverse cause di esclusione** previste, e nella parte finale contiene delle risposte a quesiti su **temi specifici**, alcuni dei quali assumono particolare interesse.

Più in particolare, è bene ricordare, in primo luogo, che la **presenza di una causa di esclusione impedisce l'accesso ai benefici premiali**, poiché gli stessi richiedono necessariamente l'applicazione dello strumento di **affidabilità fiscale**.

A tale proposito, la sussistenza di una causa di esclusione non richiede nemmeno la compilazione del modello, con l'unica eccezione dei cosiddetti **"multiattività"** (intendendosi per tali i soggetti che svolgono **più attività ricadenti in Isa differenti**, con **ricavi derivanti dalle attività secondarie superiori al 30%** dei ricavi complessivi), per i quali pur essendo richiesta la predetta **compilazione** è in ogni caso **precluso l'accesso ai benefici premiali** (in tale senso arriva la conferma da parte della [circolare 17/E/2019](#)).

Come anticipato, assume particolare interesse un quesito formulato nel documento di prassi dell'Agenzia in relazione alle **condizioni richieste per l'accesso ai benefici premiali in capo a quei contribuenti che svolgono due attività** (una d'impresa e l'altra di lavoro autonomo).

Nel quesito si ipotizzano le seguenti situazioni:

1. **per una delle due attività esercitate non risulta approvato alcun Isa** (mentre per l'altra attività risulta approvato e non sussistono cause di esclusione);
2. **per una delle due attività, pur essendo approvato l'Isa, risulta applicabile una causa di esclusione** (mentre per l'altra risulta approvato e non sussistono cause di esclusione);
3. **il contribuente presenta gli Isa ai soli fini di acquisizione dei dati** (in quanto è un soggetto cd. "multiattività").

Secondo l'Agenzia delle entrate, nel **caso sub 1)** il contribuente può **accedere ai benefici premiali** laddove, per l'attività per la quale applica gli Isa, abbia raggiunto un **livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8**, mentre nel **caso sub 2)** gli è **precluso l'accesso ai predetti benefici** a prescindere dal livello di affidabilità raggiunto.

In buona sostanza, l'Agenzia ritiene che la **presenza di una causa di esclusione** per una delle due attività "condiziona" anche l'altra attività, nonostante per quest'ultima sia approvato e effettivamente applicato l'Isa.

Diversamente, nel **caso sub 1)** la **presenza di un'attività per la quale non risulti approvato l'Isa** non comporta alcuna conseguenza sulla possibilità di ottenere i **benefici fiscali** laddove per l'altra attività si ottenga un **livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8**.

La conclusione cui perviene l'Agenzia è discutibile poiché, pur in presenza di un'attività per la quale il contribuente raggiunge un **livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8**, non è sempre possibile fruire di alcun **beneficio premiale**, dovendosi verificare l'altra attività esercitata dal contribuente. Se per quest'ultima **non risulta alcun Isa approvato** non vi è alcuna conseguenza, mentre se sussiste una **causa di esclusione** quest'ultima influenza anche l'altra attività svolta dal contribuente.

Per quanto riguarda infine il **caso sub 3)**, trattandosi, come già detto, di un **soggetto multiattività**, la **compilazione del modello è richiesta ai soli fini di acquisizione dei dati** ma il **software** non attribuisce alcun **livello di affidabilità fiscale**. Ne consegue che **alcun beneficio premiale può essere fruito dal soggetto**.

Seminario di specializzazione
**D.L. "CRESCITA": LE NOVITÀ 2019 PER
LE IMPRESE E LE PERSONE FISICHE**
Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Internazionalizzazione delle imprese e finanziamenti agevolati

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Il [Decreto MISE-MEF 08.04.2019](#) ha definito le condizioni per la concessione dei **finanziamenti agevolati finalizzati al sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese** in Paesi extra-UE. Nello specifico, le risorse stanziare sono destinate a 2 linee di azione:

- lo **sviluppo di soluzioni e-commerce** utilizzando *market place* o volte alla realizzazione/implementazione di una piattaforma informatica propria;
- l'inserimento temporaneo in azienda del **TEM – Temporary Export Manager** – per la realizzazione di progetti di internazionalizzazione. La figura professionale del TEM ha la funzione di **facilitare e sostenere i processi di internazionalizzazione** attraverso la sottoscrizione di un apposito contratto di **prestazioni consulenziali** erogate esclusivamente da Società di Servizi, ossia società di capitali che forniscono servizi professionali di accompagnamento ai processi di internazionalizzazione di impresa (per il tramite, appunto, del TEM).

I finanziamenti agevolati sono **destinati a tutte le imprese** con sede legale in Italia, costituite in forma di società di capitali, con **almeno 2 bilanci depositati** presso il Registro delle imprese; in caso di imprese aggregate, le stesse dovranno costituire una rete con autonoma soggettività giuridica, mediante la sottoscrizione di un **contratto di rete**.

Il **25 luglio 2019** sono state pubblicate sul sito del Mise **2 circolari attuative** ([1/394/2019](#) e [2/394/2019](#)) che disciplinano, rispettivamente, le agevolazioni rivolte allo sviluppo del commercio elettronico e quelle destinate all'inserimento temporaneo del TEM in azienda; trattasi, in entrambi i casi, di progetti da realizzare in Paesi extra-UE.

Rispetto alla prima linea di interventi – programmi per lo **sviluppo del commercio elettronico** – la **domanda di finanziamento agevolato deve riguardare**, a pena di inammissibilità:

- le spese relative alla **creazione e sviluppo** di una propria piattaforma informatica;
- le spese relative alla **gestione/funzionamento** della propria piattaforma informatica/*market place*;
- le spese relative alle **attività promozionali** ed alla **formazione** connesse allo sviluppo del programma.

Le suddette spese devono essere **sostenute nel periodo di realizzazione del programma**, vale a dire dalla data di presentazione della domanda ed **entro i 12 mesi successivi alla data di ricevimento dell'accettazione** del contratto di finanziamento. La spesa si considera sostenuta

alla data in cui avviene l'effettivo pagamento; sono escluse dal finanziamento le spese oggetto di altra agevolazione pubblica.

Il finanziamento agevolato è destinato a **copertura del 100% delle spese preventivate**, fermo restando il **rispetto dei seguenti limiti** e comunque nei limiti previsti dal **Regolamento UE 1407/2013** (aiuti *de minimis*):

- **25.000 euro** importo minimo;
- **200.000 euro** importo massimo per l'utilizzo di un *market place* fornito da soggetti terzi;
- **300.000 euro** importo massimo per la realizzazione di una **piattaforma propria**;
- durata massima **4 anni**.

L'importo del finanziamento non può in ogni caso superare il **12,50% dei ricavi medi** risultanti dagli ultimi 2 bilanci depositati. Il **tasso agevolato è pari al 10% del tasso di riferimento** di cui alla normativa comunitaria vigente alla data della delibera di concessione del finanziamento (consultabile sul sito www.simest.it).

In caso di rete, ai fini del monitoraggio del suddetto limite (12,50% dei ricavi medi ultimi 2 bilanci) **sarà valutata la situazione patrimoniale** che le stesse sono tenute a redigere osservando, per quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio delle società per azioni.

Venendo alla seconda linea di azione – **inserimento in azienda di figure professionali specializzate** – il finanziamento agevolato è finalizzato a sostenere la realizzazione di **processi di internazionalizzazione**, con un programma che deve riguardare al massimo **tre Paesi extra-UE**.

Anche in questo caso il finanziamento (con tasso agevolato pari al 10% del tasso di riferimento) **copre il 100% delle spese preventivate**, con i **seguenti limiti**:

- **25.000 euro** importo minimo finanziabile;
- **150.000 euro** importo massimo, comunque non superiore al 12,50% dei ricavi medi risultanti dagli ultimi 2 bilanci depositati;
- durata massima **4 anni**.

Sono **ammissibili al finanziamento le spese** sostenute dalla data di presentazione della domanda, sino a 24 mesi dopo la data di ricevimento dell'accettazione del contratto di finanziamento, **relative a**:

- **prestazioni di figure professionali specializzate – TEM** – risultanti da apposito contratto di servizio, che devono essere pari almeno al 60% del finanziamento concesso;
- spese strettamente **connesse alla realizzazione del progetto** elaborato con l'assistenza del TEM.

Si ricorda, infine, che la domanda di finanziamento deve essere presentata **utilizzando il modulo disponibile sull'apposita piattaforma online** (gestita da sace-simest), debitamente compilato e sottoscritto digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa richiedente.



ACCERTAMENTO

Coordinamento tra la disciplina degli Isa e gli abrogati studi di settore

di **Luca Caramaschi**

Con l'[articolo 9-bis, comma 18, D.L. 50/2017](#), convertito con modificazioni dalla **L. 96/2017** e modificato da ultimo con l'[articolo 4-quinquies D.L. 34/2019](#), vengono disciplinati i rapporti tra gli **abrogati studi di settore** e i **nuovi indicatori sintetici di affidabilità fiscale** (di seguito Isa).

In particolare la richiamata previsione stabilisce, al primo periodo, che *“Le disposizioni normative e regolamentari relative all’elaborazione e all’applicazione dei **parametri** [articolo 3 commi da 181 a 189 legge 549/1995] e degli **studi di settore** [artt. 62-bis e 62-sexies DL 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla legge 427/1993] cessano di **produrre effetti** nei confronti dei soggetti interessati agli stessi, **con riferimento ai periodi d’imposta in cui si applicano gli indici**”*.

Essendo pertanto l'**anno d’imposta 2018** il periodo nel quale trovano definitiva applicazione gli Isa, è rilevante comprendere quali sono le previsioni che – pur riferite alla disciplina degli abrogati studi di settore e parametri – **possono ancora trovare applicazione** nell’ambito della nuova disciplina.

A questa fase di “passaggio” tra le due discipline, la recente [circolare 17/E/2019](#) dedica il **paragrafo 1.10**, nel quale viene demandata ad un prossimo **provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate** l’emanazione delle ulteriori disposizioni eventualmente necessarie per l’attuazione della normativa in commento.

Nei successivi periodi del richiamato [articolo 9-bis, comma 18, D.L. 50/2017](#), dopo aver precisato che sono abrogati l'[articolo 10-bis L. 146/1998](#) e l'[articolo 7-bis D.L. 193/2016](#) convertito con modificazioni dalla **L. 225/2016**, aggiunge ulteriormente che:

- le norme che, **per fini diversi dall’attività di controllo**, rinviano alle disposizioni citate nel precedente periodo e ai limiti previsti per l’applicazione degli studi di settore **si intendono riferite anche agli indici**;
- **per le attività di controllo, di accertamento e di irrogazione delle sanzioni** effettuate in relazione ai periodi d’imposta antecedenti a quelli di cui al primo periodo si applicano le disposizioni vigenti il giorno antecedente la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

Ciò significa che, in relazione alla **disciplina degli Isa**, troveranno applicazione solo quelle disposizioni dettate in tema di studi di settore che dispongono per finalità diverse da quelle

dell'attività di controllo, atteso che tali obiettivi sono specificamente individuati per gli Isa dalla richiamata disposizione contenuta nell'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#) e dal relativo [provvedimento direttoriale di attuazione datato 10.05.2019](#) per quanto attiene alla **fruizione degli eventuali benefici premiali**.

Vediamo, pertanto, su quali aspetti si sofferma il recente documento di prassi dell'Agenzia, che individua

- casi in cui ritiene che la **normativa degli studi di settore sia applicabile anche agli Isa**
- e fattispecie nelle quali ritiene **non applicabile** agli Isa la disciplina degli studi di settore.

Casi di normativa studi di settore applicabile anche agli Isa

- [articolo 116, comma 1, Tuir](#): l'**opzione per la trasparenza fiscale** può essere esercitata con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel **comma 1** del precedente articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli **studi di settore** e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10, o a 20 nel caso di società cooperativa;
- [articolo 92-bis, comma 1, Tuir](#): la **valutazione delle rimanenze finali** dei beni indicati al precedente [articolo 85, comma 1, lett. a\) e b\)](#) è effettuata secondo il **metodo della media ponderata** o del "**primo entrato primo uscito**", anche se non adottati in bilancio, dalle imprese il cui **volume di ricavi supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore**, esercenti le attività di ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi e di raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, di gas di petrolio liquefatto e di gas naturale;
- [articolo 34, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#): i **centri** costituiti dai soggetti di cui alle [lettere a\), b\) e c\)](#) del precedente **articolo 32, comma 1** **prestano l'assistenza fiscale alle imprese**. Sono **escluse** dall'assistenza fiscale le imprese soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenute alla **nomina del collegio sindacale**, nonché quelle alle quali non sono **applicabili** le disposizioni concernenti gli **studi di settore diverse dalle società cooperative** e loro consorzi che, unitamente ai propri soci, fanno riferimento alle associazioni nazionali riconosciute in base al d.lgs. del capo provvisorio dello Stato **1577/1947**.

Casi di normativa studi di settore NON applicabile agli Isa

- [articolo 8, comma 1, ultimo periodo, D.Lgs. 471/1997](#): "*Si applica la **sanzione** in misura massima nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia*

dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Tale disposizione, poiché ritenuta rivolta alle attività di controllo, **si ritiene che non possa intendersi riferita anche agli Isa**. La disposizione non sembra applicabile agli Isa anche in considerazione del fatto che l'**articolo 9-bis** già dispone in tema di sanzioni applicabili nei casi di omissione della comunicazione dei dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli indici, o di comunicazione inesatta o incompleta dei medesimi dati, prevedendo la graduazione della misura della sanzione in ragione del comportamento del contribuente; **tale graduazione risulterebbe incompatibile** con la previsione di applicare la misura massima della sanzione disposta al **comma 1, ultimo periodo**, dell'[articolo 8 D.Lgs. 471/1997](#);

- [articolo 10, comma 4, lett. b\), L. 146/1998](#): prevede che alcune **cause di esclusione** dall'applicazione degli studi di settore (soggetti che iniziano o cessano la propria attività nel corso del periodo di imposta), non rilevano in caso di **cessazione e inizio dell'attività**, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti; anche in questo caso, la disposizione, poiché ritenuta rivolta alle attività di controllo, **si ritiene che non possa intendersi riferita anche agli Isa**.

Seminario di specializzazione

**CONVERSIONE DEL DECRETO CRESCITA, ISA
E NOVITÀ DELL'ESTATE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE INDIRETTE

Gli acconti sul preliminare raddoppiano l'imposta di registro

di **Fabio Garrini**

Per la **registrazione di un contratto preliminare** finalizzato al trasferimento di immobili deve essere applicata la tassazione di **euro 200 per il contratto preliminare, più euro 200 per gli acconti-prezzo**: questa è la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate attraverso la [risposta all'istanza di interpello n. 311 del 24.07.2019](#).

Quindi, prevedere il versamento di **acconti** in un preliminare comporta un **superiore prelievo d'imposta**.

Il preliminare e l'imposta di registro

L'Agenzia, tramite la risposta ad interpello in commento, offre un **chiarimento** circa gli oneri dovuti in sede di **registrazione di un contratto preliminare immobiliare**, ossia l'accordo con il quale le parti si obbligano reciprocamente a stipulare un successivo contratto definitivo per il trasferimento di un **immobile**, indicandone i contenuti e gli aspetti essenziali.

Sotto il profilo tributario, sono soggetti a **registrazione in termine fisso**, per quanto in questa sede interessa, i contratti **preliminari** di ogni specie e sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro nella **misura fissa stabilita in euro 200**.

Quanto alle pattuizioni contenute nel **contratto preliminare**, occorre precisare quanto segue:

- se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di **caparra confirmatoria** è prevista l'applicazione dell'**imposta proporzionale di registro** nella misura dello **0,50 per cento**, mentre se è previsto il pagamento di **acconti** di prezzo **non soggetti all'imposta sul valore aggiunto** è prevista l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota del **3 per cento**. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo;
- per i contratti preliminari relativi ad operazioni rientranti nel regime di **imponibilità Iva**, agli **acconti** si applica l'imposta di registro nella misura fissa, in applicazione del principio di alternatività Iva/registo, sancito dall'[articolo 40 Tur](#);
- quanto alla disposizione relativa alla **caparra**, normalmente soggetta ad **imposta proporzionale di registro**, in quanto esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto oggettivo ex [articoli 2 e 3 D.P.R. 633/1972](#), se la stessa **assolve anche la funzione di acconto sul prezzo**, la tassazione della suddetta somma segue il trattamento fiscale previsto per gli **acconti-prezzo** ai sensi delle [risoluzione AdE 197/E/2007](#) e [circolare AdE 18/E/2013](#).

Proprio nella [risoluzione AdE 197/E/2007](#) si afferma che la previsione nel **preliminare** del versamento di una **somma di denaro** “*mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo*” attribuisce alla **caparra l'ulteriore funzione di acconto**.

Sul punto l'Agenzia osserva che ove sia **dubbia l'effettiva intenzione delle parti**, le **somme** versate **anteriamente alla formale stipulazione** di un **contratto** a prestazioni corrispettive (ed in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di **anticipo** (o di **acconto**) sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale, **e non già a titolo di caparra, non** potendosi ritenere che le parti si siano **tacitamente** assoggettate ad una “**pena civile**”, ravvisabile nella funzione risarcitoria della **caparra confirmatoria**. Quindi, la caparra in questo caso segue il trattamento dell'acconto.

Il caso che ha condotto alla pronuncia dell'Agenzia in commento riguarda un **atto soggetto ad Iva**.

In particolar modo, la società Alfa deve registrare un **contratto preliminare di compravendita** di un fabbricato nel quale sono previste dazioni, tutte soggette ad Iva:

- una prima somma a titolo di **caparra/acconto-prezzo**,
- un secondo **acconto**,
- infine un **saldo**.

La società che ha promosso l'interpello si chiede quale sia il **corretto trattamento in sede di registrazione del preliminare**; in particolare, a parere della società, il contratto preliminare dovrebbe essere assoggettato ad un'**unica imposta di registro nella misura fissa di euro 200**, a prescindere dalle **modalità di versamento degli acconti** previste nello stesso.

L'Agenzia però dimostra di **non apprezzare la soluzione proposta**.

Secondo il pensiero dell'Amministrazione Finanziaria, infatti, per la **registrazione del contratto preliminare** che prevede la corresponsione di **somme a titolo di acconto assoggettati ad Iva**, dovrà essere corrisposta

- l'imposta di registro nella misura fissa per il **contratto preliminare**,
- **e una seconda imposta fissa** per la pattuizione che stabilisce la dazione di uno o più **acconti**, assoggettati ad Iva.

Quindi, conclude l'Agenzia, si ritiene che per la registrazione di tale tipologia di **contratto preliminare** debba essere applicata la **tassazione di euro 200 per il contratto preliminare, più euro 200 per gli acconti-prezzo**.

Seminario di specializzazione

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI IMPATRIATI: NOVITÀ E APPLICAZIONI PRATICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Tremonti Ambiente: l'integrativa salva il credito d'imposta

di **Massimo Conigliaro**

La **dichiarazione dei redditi**, compresa quella **integrativa**, costituisce una **manifestazione di scienza e non di volontà**, anche quando riguarda la **richiesta di un'agevolazione**: la stessa rimane dunque **emendabile** con una **integrativa a favore** nei termini.

È questo il principio ribadito dalla **CTR Piemonte**, con la **sentenza n. 530/2019** (Sez. 1, est. Biagio Verde).

In tale giudizio, la controversia traeva origine da una **cartella di pagamento** conseguente il controllo automatizzato **ex articolo 36 bis D.P.R. 600/1973** che non aveva tenuto conto della **dichiarazione integrativa a favore** del contribuente **relativa all'anno 2010**, presentata in data **15 luglio 2013**, disconoscendo così la **perdita** per tale esercizio utilizzata in compensazione nel 2012.

Il contribuente si era opposto alla pretesa erariale sostenendo che la **denuncia originaria** è, per consolidata giurisprudenza, **dichiarazione di scienza** e come tale suscettibile di **rettifica nei tempi previsti** (rispettati nella fattispecie) per operarla; a detta tesi l'Ufficio aveva contrapposto la previsione di cui all'**articolo 2, comma 8 bis, D.P.R. 322/1998** per la quale l'integrativa in discussione doveva essere prodotta entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al **periodo di imposta successivo**, e cioè entro il **30 settembre 2012**.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, contestava la configurabilità, nel caso di specie, di "**dichiarazione di scienza**" sull'assunto che, riguardando la rettifica una richiesta di agevolazione (la c.d. **Tremonti Ambiente**), si fosse in presenza di "**espressione di originaria di volontà del contribuente**", in quanto tale **non emendabile**. La CTP Cuneo aveva **accolto il ricorso**.

L'Amministrazione Finanziaria aveva tuttavia impugnato la sentenza e – oltre a ribadire, ampliandole, le argomentazioni sviluppate nel precedente grado – eccepiva il **vizio di ultrapetizione** per avere i giudici di primo grado supplito con proprie considerazioni alla carenza di prova circa i dubbi sull'applicabilità delle **norme agevolative**, meramente affermate dalla società contribuente.

Nel giudizio di appello, la CTR Piemonte dava preliminarmente atto che la medesima sezione, seppur con **Collegio in composizione parzialmente diversa**, si era già espressa sulla stessa materia e per il medesimo contribuente aderendo alla tesi dell'**Agenzia delle Entrate**. Tuttavia, *melius re perpensa*, riteneva di **rivedere il proprio orientamento anche alla luce delle pronunce**

nel frattempo espresse dalla Corte di Cassazione.

In particolare, i giudici torinesi hanno richiamato la giurisprudenza delle **Sezioni Unite** ([n. 13378/2016](#)) che ha condiviso l'orientamento espresso – non senza difformi interpretazioni – dalla quinta sezione, laddove ha riconosciuto la **possibilità per il contribuente**, in sede contenziosa, **di opporsi** alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato – allegando **errori, di fatto o di diritto, commessi** nella sua **redazione** ed incidenti sull'**obbligazione tributaria**, indipendentemente dal termine di cui all'[articolo 2 D.P.R. 322/1998](#).

La ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra la **dichiarazione integrativa**, la richiesta di **rimborso** ed il **contenzioso giudiziario** eventualmente insorto in conseguenza di errori o omissioni nella dichiarazione fiscale **risolvono i dubbi circa l'oggetto ed i limiti della dichiarazione integrativa**.

La Cassazione ha infatti affermato il principio in base al quale la **possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi**, 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 la **dichiarazione integrativa di cui all'[articolo 2, comma 8 bis](#)**, è esercitabile **non oltre il termine** prescritto per la presentazione della **dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, con compensazione del credito eventualmente risultante.

La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad **errori od omissioni** in grado di determinare un **danno per l'amministrazione**, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#).

Il **rimborso dei versamenti diretti** di cui all'[articolo 38 D.P.R. 602/1973](#) è esercitabile entro il termine di decadenza di **quarantotto mesi** dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'[articolo 2, comma 8 bis, D.P.R. 322/1998](#).

La **CTR Piemonte** ricorda quindi che *“occorre distinguere il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, cui si applicano o termini previsti dall'articolo 2, comma 8 e 8-bis, del dpr n. 322/1998 rispetto a quelle che governano il processo tributario”*.

Precisano quindi i giudici che la **Suprema Corte** ([sentenza n. 9849/2018](#)) ha ribadito la possibilità per il contribuente di **opporsi sempre in sede contenziosa alla pretesa tributaria**, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla **dichiarazione integrativa** prevista, **allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione**, incidenti sull'obbligazione tributaria.

Applicando tali principi al caso trattato, il collegio torinese rilevava che oggetto del contendere era l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sui **dati forniti dal contribuente**. L'enunciato orientamento è stato quindi ritenuto

esaustivo ai fini della decisione e l'appello dell'Agenzia delle Entrate **rigettato**.

