

## Verso una completa ridefinizione dei termini per la “correzione” degli errori dichiarativi.

(Commento a Cass. civ. Sez. V, Sent., 25-05-2016, n. 10790)

di *Guglielmo Fransoni*, 30 maggio 2016

1

Il tema della correzione degli errori dichiarativi (e quindi dell’inserimento di nuovi elementi e dati nei procedimenti tributari di accertamento, di rimborso, di liquidazione ecc.) è tutt’altro che semplice.

Ancora nella manualistica può capitare di vederlo talvolta affrontato e risolto in base ad argomenti che si ricollegano esclusivamente alla natura dell’atto dichiarativo (dichiarazione di scienza o di volontà) o ai caratteri dell’errore (per es. con riguardo alla sua immediata percepibilità o meno).

In realtà, occorre prendere atto che, per un verso, la “dichiarazione” è un insieme di atti disomogenei fra loro e che altrettanto disomogenea è la tipologia degli errori meritevoli di correzione. Non solo accanto alle dichiarazioni di scienza vi sono le dichiarazioni di volontà, ma soprattutto non tutti gli errori incidono solo sul risultato finale (l’imposta dovuta) potendo invece riguardare altri elementi di non lieve importanza sul piano dei rapporti con l’ente impositore (le opzioni, i crediti d’imposta, le perdite, le eccedenze di ROL, le eccedenze di crediti di imposta esteri ecc.).

Ma vi è di più.

Ed è che il contesto normativo in cui il problema deve essere esaminato è molto più “denso” di quello che si tende a prendere in considerazione. Si tratta di regole di carattere legale o di origine giurisprudenziale che, spesso e in apparenza, incidono su aspetti marginali (e sicuramente limitati) del complesso di problemi che si è prima sommariamente tratteggiato, ma che non possono sfuggire ad una considerazione e lettura sistematica.

Nella sentenza in esame, la Corte accenna, molto opportunamente, a tre di queste regole.

Le prime due sono di fonte costituzionale gli artt. 53 cost. e 97 cost.. Il loro richiamo potrebbe sembrare banale e abusato, ma merita di essere posto in evidenza perché è la migliore dimostrazione del fatto che gli equilibri nei sistemi giuridici sono sempre molto delicati e lo spostamento di una tessera del mosaico comporta molteplici reazioni a catena, spesso insospettabili e a volte di segno contrario a quelle che si erano auspicate. Fuor di metafora, è evidente, nel richiamo agli artt. 53 e 97 cost., che la Suprema Corte ha ormai fatto propria l’applicazione diretta delle disposizioni costituzionali e, in questo caso, dell’art. 53 cost. Un’applicazione che aveva trovato la sua massima espressione nella giurisprudenza sull’abuso del diritto e che qui riappare a tutt’altri fini.

La seconda regola è quella – questa volta di matrice certamente giurisprudenziale – secondo cui il contribuente può rettificare la propria dichiarazione “*sin in sede processuale*”.

La Corte richiama opportunamente questi suoi precedenti e li pone a fianco ad altri arresti giurisprudenziali nei quali si è affermato che l’azione di rimborso può essere esercitata nel maggior termine di 48 mesi alternativamente alla presentazione della dichiarazione.

Cosicché si giunge a una inversione dei termini del discorso. Isolatamente considerati, i precedenti citati dalla Corte affermavano che l’art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (e la previsione da parte di questa norma di un termine annuale per la rettifica in *bonam partem*) non osta, considerata la natura “speciale” del rimedio ivi disciplinato, alla proposizione dell’istanza di rimborso nel maggior termine di 48 mesi ai sensi dell’art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1997 o per la rettifica in sede processuale della dichiarazione medesima.

Considerati nel loro complesso, e valutati alla luce dei citati artt. 53 e 97 cost., quei precedenti vengono utilizzati per affermare che la regola generale anche per la dichiarazione in *bonam partem* è quella contenuta nell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 (che stabilisce quale termine quello decadenziale per l'accertamento), relegando il comma 8-bis alla sola disciplina della dichiarazione di un maggior credito da utilizzare in compensazione.

2 A mio avviso, si tratta di un esito scontato di un processo che ha dimensioni anche maggiori di quelle indicate dalla Corte (cfr. quanto si affermava in RUSSO P., FRANSONI G., CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2014, 126).

Non si deve sottovalutare l'influenza che, su un simile approdo, hanno inevitabilmente esercitato altri principi affermatasi nel nostro ordinamento.

Ci limitiamo a segnalare:

- a) l'affermazione (cfr. Cass. civ., sez. trib., ord. n. 1154 del 27 gennaio 2012) della "rinunciabilità" del termine per l'accertamento (la cui violazione non può essere rilevata d'ufficio) e che ha legittimato l'Agenzia a ritenere che tale rinuncia possa avvenire anche anteriormente allo spirare del termine medesimo e mediante comportamenti concludenti (cfr. Circ. 31/E del 2013); il che ha condotto alla disciplina della "riapertura" dei termini per l'accertamento prevista dall'art. 1, c. 640, L. n.190 del 2014 che è sicuramente incongrua per il caso del ravvedimento operoso, ma grandemente opportuna proprio rispetto alla dichiarazioni in *bonam partem*;
- b) la previsione di un'estesa possibilità di rettificare finanche i profili "negoziali" delle dichiarazioni d'imposta ad opera dell'art. 2 del D.L. n. 16 del 2012;
- c) l'individuazione, ancora una volta in sede pretoria, di un termine mobile per la decorrenza del diritto al rimborso nel caso di "errori" sulla competenza temporale in forza di un principio elaborato da una giurisprudenza consolidata (sent. nn. 6331/2008 e 16023/2009) alla quale ormai ha aderito la stessa Agenzia (circ. 23/E del 2010 e 31/E del 2012) che mitiga le conseguenze della indeducibilità dei costi nei periodi diversi da quello di competenza mediante la previsione della nascita del diritto al rimborso nel momento del passaggio in giudicato della sentenza che accerta l'errore di competenza con conseguente decorso del termine da una data, di norma, ben posteriore a quella in cui sarebbe scaduto il termine quadriennale di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973;
- d) e, infine, la previsione da parte dell'Agenzia delle entrate di una possibilità molto ampia (solo formalmente rispettosa dell'art. 2, c. 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, ma in realtà operata nel più ampio limite di cui al c. 8 della medesima disposizione) di rettifica della dichiarazione stranamente circoscritta alla sola correzione di errori dichiarativi nascenti da errori contabili (cfr. la già citata circ. 31/E del 2013).

Tutti questi elementi inevitabilmente mettono in crisi il termine biennale di cui all'art. 2, c.8-bis, cit. e la Suprema Corte, con la sentenza in commento, ha offerto un netto contributo per il superamento della relativa disciplina.