



L'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE, TARDIVE E RETTIFICATIVE

LINEA GUIDA N.1

Febbraio 2020

LINEA GUIDA N. 1

L'ambito di applicazione delle dichiarazioni integrative, tardive e rettificative.

INDICE

1. Premessa – Dichiarazioni periodiche	5
1.1 La dichiarazione tributaria tra la funzione di autoliquidazione del tributo e “primo step” del procedimento di accertamento	5
1.2 Termini per la presentazione e tipologie di dichiarazioni	5
1.3 Qualificazione delle dichiarazioni: correttive, tardive e integrative	6
2. Dichiarazioni tardive e omesse	8
2.1 Aspetti sostanziali	8
2.2 La particolare casistica della dichiarazione nulla o non sottoscritta	8
2.3 Aspetti sanzionatori	9
3. Dichiarazioni integrative	12
3.1 Aspetti sostanziali	12
3.2 Aspetti sanzionatori	15
3.3 Il “caso” dell’integrativa a favore in ambito sanzionatorio	18
3.4 Il principio di “assorbimento”, fra errori interpretativi e normativi	20
3.5 Limiti temporali per la presentazione delle dichiarazioni integrative: confronto fra presente e passato e note critiche	22
3.6 Considerazioni strategiche: fra dichiarazione integrativa e istanza di rimborso	24
4. Contenuto delle dichiarazioni integrative: dichiarazioni di scienza vs manifestazioni di volontà	28
5. Conclusioni	35

Nel panorama della fiscalità nazionale, nonostante la sempre più vasta proliferazione degli adempimenti a carico degli operatori economici, la dichiarazione tributaria riveste ancora un ruolo di assoluta preminenza rispetto ai diversi obblighi informativi a favore dell’Erario. Per questo motivo risulta imprescindibile conoscere non solamente le “tecnicità” relative alla corretta modalità di compilazione dei modelli dichiarativi, bensì anche di taluni “corollari”, come quello della disciplina della dichiarazione integrativa.

Con il presente scritto si intende pertanto offrire una disamina della normativa applicabile alla disciplina delle dichiarazioni integrative, rettificative e tardive, oltreché dell’istanza di rimborso, al pari dei diversi pronunciamenti di prassi e giurisprudenziali in proposito.

1. Premessa – Dichiarazioni periodiche

1.1 La dichiarazione tributaria tra la funzione di autoliquidazione del tributo e “primo step” del procedimento di accertamento

La centralità della dichiarazione tributaria presentata dal contribuente deriva dal fatto che essa si colloca sostanzialmente all’origine del procedimento di accertamento del tributo. Si tratta, quest’ultimo, di un procedimento che si dimostra “*complesso*”, nella misura in cui consta di una pluralità di fasi, la prima delle quali è appunto rappresentata dalla presentazione del modello dichiarativo.

A partire da questa constatazione, assume particolare significatività l’obbligo di presentare la dichiarazione tributaria (per la prima volta) nei termini previsti dalla legge e la possibilità successivamente di integrarla, qualora necessario. Nel seguito si approfondiranno specificamente tali temi.

In relazione alla natura della dichiarazione tributaria, occorre rappresentare come essa debba essere annoverata tra le **dichiarazioni di scienza**. Tanto è vero che nel modello dichiarativo vengono riportati dei meri fatti derivanti da un processo di “*assunzione*” e di “*qualificazione giuridica*” operata direttamente dal contribuente. La dichiarazione tributaria rappresenta quindi l’atto con cui si portano (obbligatoriamente) a conoscenza dell’Amministrazione finanziaria, ai fini dei successivi controlli e accertamenti, gli elementi e i criteri in base ai quali il contribuente ha proceduto all’autoliquidazione del tributo, non assolvendo – la dichiarazione - soltanto il compito di liquidare l’obbligazione tributaria ma anche il ruolo di atto di collaborazione per facilitare la conoscenza dei presupposti di imposizione da parte dell’Amministrazione, per gli eventuali e seguenti controlli e accertamenti che possano essere svolti.

1.2 Termini per la presentazione e tipologie di dichiarazioni

Nel nostro ordinamento sono previste diverse tipologie di dichiarazioni fiscali, che variano a seconda del tributo per il quale devono essere presentate e del soggetto che risulta obbligato alla

presentazione delle stesse (dichiarazione dei redditi, Iva, del sostituto d'imposta, eccetera). Ognuna di queste dichiarazioni è regolata da norme specifiche, esistendo però tratti che le accomunano.

La disciplina delle dichiarazioni è ad oggi regolata dal **DPR n. 322 del 22/07/1998**.

In base a tale testo normativo le dichiarazioni periodiche si considerano **tempestive** se presentate entro il termine previsto dalla legge ossia, attualmente:

- 30/11 del periodo d'imposta successivo a quello di riferimento per le dichiarazioni dei *redditi* (Irpef, Ires¹, imposte sostitutive eccetera) e *Irap*, in base a quanto previsto dall'art. 2, commi 1-3, del DPR 322/1998;
- 30/04 dell'anno d'imposta successivo a quello di riferimento per le dichiarazioni *Iva*, come disposto dall'art. 8, comma 1, del DPR 322/1998;
- 31/10 di ogni anno, relativamente all'anno solare precedente, con riguardo alle dichiarazioni del *sostituto d'imposta*, art. 4, comma 4-*bis*, del DPR 322/1998.

1.3 Qualificazione delle dichiarazioni: correttive, tardive e integrative

L'articolo 3 del DPR 322/1998, rubricato "*Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni*", stabilisce, al comma 8, che la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui viene trasmessa all'autorità fiscale per via telematica. A ciò fanno eccezione le dichiarazioni che, nonostante la trasmissione entro i termini precedentemente individuati, siano state scartate dal servizio telematico: queste si considerano (comunque) tempestivamente presentate qualora vengano ri-trasmesse entro 5 giorni dalla data in cui viene rilasciata la comunicazione di scarto da parte del sistema ricevente (in tal senso la C.M. n. 195 del 24/09/1999).

Da tale ipotesi va tenuta distinta la dichiarazione **correttiva**² – *melius*, "*correttiva nei termini*" – che non rappresenta altro che un modello ri-presentato nei termini sopra citati, in sostituzione di una dichiarazione precedentemente presentata (in modo errato). La dichiarazione correttiva si sostituisce pertanto alla precedente, riportando i corretti dati riferibili al contribuente – redditi, crediti d'imposta, ritenute, eccetera.

¹ Con riferimento all'imposta sul reddito delle persone giuridiche la dichiarazione va presentata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, coincidendo tale data con il 30/11 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

² Di particolare evidenza dai frontespizi dei diversi modelli dichiarativi utilizzabili dal contribuente.

Si tratta di una fattispecie non sanzionabile, in quanto la dichiarazione viene comunque presentata entro la scadenza normativamente prevista; tuttavia, qualora dalla medesima dichiarazione correttiva dovessero scaturire maggiori imposte rispetto a quelle effettivamente versate, occorrerà provvedere al versamento di tali maggiori imposte, eventualmente anche avvalendosi del *ravvedimento operoso* (beneficiando delle riduzioni delle sanzioni a seconda del momento nel quale viene effettuato).

Le dichiarazioni si considerano invece **tardive** se sono presentate entro i 90 giorni successivi ai termini per l'invio stabiliti dal legislatore. Considerando che tali dichiarazioni tardive risultano comunque valide ai fini fiscali, si rileva – si veda comunque più oltre - che ordinariamente è dovuta una sanzione fissa per il ritardo nella presentazione delle stesse.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il ritardo nella presentazione superi i 90 giorni, le dichiarazioni non possono che considerarsi **omesse**, anche qualora esse vengano effettivamente inoltrate all'Amministrazione finanziaria dopo tale intervallo di tempo. Si vedrà più sotto come all'omissione dichiarativa siano ricollegabili specifici profili sanzionatori.

Nel presente documento verrà inoltre rappresentato come, a seguito della presentazione della dichiarazione – tempestivamente o tardivamente – sarà comunque possibile provvedere in un secondo momento a correggere o integrare i dati precedentemente dichiarati. Infatti, l'art. 2, comma 8, del DPR 322/1998 dispone che è data la possibilità al contribuente di presentare delle dichiarazioni **integrative** finalizzate a “... *correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o minore credito ...*”.

2. Dichiarazioni tardive e omesse

2.1 Aspetti sostanziali

Come riportato, nonostante la mancata presentazione della dichiarazione nei termini previsti dalla legge, esiste un intervallo temporale, pari a 90 giorni, entro il quale l'invio della medesima comporta in ogni caso la validità del modello presentato. Lo prevede l'art. 2, comma 7, del DPR 322/1998, considerando, in tale occorrenza, la dichiarazione (validamente presentata) come **tardiva**.

Superato tale termine, le dichiarazioni “*si considerano omesse*”, pur avendo comunque una rilevanza sostanziale; le stesse, infatti, costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati.

La piena validità della dichiarazione *tardiva* non viene messa in discussione dal fatto che siano applicabili le sanzioni previste per il ritardo (ordinariamente ravvedibili, come si vedrà). Va infatti tenuto a mente il netto discrimine fra:

- efficacia del modello dichiarativo presentato, che si concretizza nello stesso momento della sua presentazione (salvo che si rientri nell'*omissione* dichiarativa);
- sanzionabilità della condotta – in questo caso *tardiva*³ – che nulla ha a che vedere con la validità della dichiarazione presentata.

2.2 La particolare casistica della dichiarazione nulla o non sottoscritta

L'articolo 1 del DPR 322/1998 stabilisce che le dichiarazioni fiscali devono essere:

- 1) redatte su modelli conformi a quelli approvati in via ufficiale⁴ (comma 1);
- 2) sottoscritte dal contribuente⁵ (comma 3);

³ Valendo poi quanto detto anche per le integrative (a sfavore).

⁴ Con provvedimento amministrativo da pubblicare in *Gazzetta Ufficiale* entro il 31 gennaio. Si vedrà in seguito come, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'errore nell'utilizzo del corretto modello dichiarativo – pubblicato annualmente – non conduca forzatamente alla nullità dello stesso.

⁵ O da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale.

pena la loro *nullità*.

Le dichiarazioni devono inoltre essere trasmesse in via telematica all’Agenzia delle Entrate (comma 5). Con tale previsione si ha il “superamento” dell’obbligo di sottoscrizione, che non si riferisce alla dichiarazione inviata bensì alla versione cartacea rilasciata dall’intermediario al cliente⁶.

2.3 Aspetti sanzionatori

In generale, per l’*omessa dichiarazione* è prevista⁷ una sanzione amministrativa:

- compresa fra il 120% e il 240% delle imposte⁸, qualora dovute, oppure
- fissa da 250 a 1.000 euro, in caso non siano dovute imposte.

Si rileva che l’art. 1 del D.Lgs 471/1997 al terzo periodo prescrive che la presentazione della dichiarazione intervenuta entro il termine previsto per quella relativa al periodo d’imposta successivo comporta un sostanziale dimezzamento delle sanzioni applicabili (60%-120% dell’imposta dovuta⁹ o sanzione fissa, nel caso in cui non siano dovute imposte – da 150 a 500 euro per le imposte sui redditi e da 150 a 1.000 euro per l’Iva), a meno che non sia iniziata alcuna attività accertativa da parte dell’Amministrazione di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Occorre poi rappresentare un particolare aspetto con riferimento alle sanzioni per omessa dichiarazione, relativo alla (non) possibile regolarizzazione spontanea da parte del contribuente. Per prima cosa va rimarcato che con il termine “*omessa dichiarazione*” si intende la dichiarazione che non è stata presentata entro i 90 giorni successivi all’ordinario termine per la trasmissione: rientrando in tale intervallo di tempo si è infatti detto come si

⁶ Da notarsi come non si tratti di un requisito imprescindibile, invece, per la copia trattenuta dall’intermediario (cfr. risoluzioni Agenzia Entrate 18/10/2007 n. 298 e 08/08/2008 n. 354).

⁷ Il D.Lgs 471/1997 riporta i seguenti articoli, riferibili alle diverse imposte:

- art. 1, comma 1, per le *imposte sui redditi* e l’*Irap*;
- art. 2, comma 1, per i *sostituti d’imposta*;
- art. 5, comma 1, per l’*Iva*.

⁸ Con un minimo di euro 250.

⁹ Con un minimo di euro 200.

versi nella diversa fattispecie di “dichiarazione *tardiva*”, considerabile comunque come validamente presentata e per la quale le relative sanzioni irrogabili verranno commentate in quel che segue. Pertanto, qualora la dichiarazione tributaria non venga presentata nei 90 giorni dal termine previsto dalla legge, le relative sanzioni applicabili¹⁰ non possono essere regolarizzate dal contribuente tramite ravvedimento operoso, potendo essere solamente irrogate dall’ufficio.

Sempre con riferimento alla regolarizzazione spontanea della dichiarazione da parte del contribuente, si pone uno specifico tema con riguardo alle dichiarazioni *tardive*. Se si considera il disposto dell’art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs 472/1997 si nota difatti che, per tale fattispecie, è applicabile la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo edittale relativo all’*omissione dichiarativa*. Tale norma – che disciplina il ravvedimento – recita infatti che la sanzione è ridotta “*ad un decimo del minimo di quella prevista per l’omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero ad un decimo del minimo di quella prevista per l’omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni*”.

Quanto riportato dimostra però una certa asistematicità, nella misura in cui la condotta di *tardività* nella presentazione della dichiarazione risulti autonomamente regolarizzabile, tramite ravvedimento, con l’applicazione di una sanzione riferibile alla diversa fattispecie di *omissione dichiarativa*. E ciò, si badi, nonostante la mancanza di qualsivoglia sanzione normativamente prevista per la fattispecie di dichiarazione presentata tardivamente.

Ciò ha portato la prassi amministrativa¹¹ a statuire come applicabile una diversa sanzione, non casualmente fissa (euro 250), alla quale applicare la riduzione di cui alla citata lett. c) dell’art. 13 del D.Lgs 472/1997 in caso di ravvedimento operoso. Inoltre, qualora siano dovute imposte non correttamente versate alla naturale scadenza, il contribuente potrà regolarizzare l’omissione avvalendosi del ravvedimento, applicando le riduzioni previste alla sanzione del 30% (art. 13 del

¹⁰ Comprese fra il 120% ed il 240% delle imposte dovute o in misura fissa in caso non siano dovute imposte.

¹¹ Si veda in particolare quanto previsto dalla Circolare 42/E del 12/10/2016 (§ 2.2.3), che fu anticipata da un Comunicato stampa dell’Agenzia delle Entrate del 18/12/2015 nonché, prima ancora, dalla Circolare 23/E del 25/01/1999.

D.Lgs 471/1997). L'esigenza di giungere a simile soluzione trova giustificazione nel fatto che – considerando l'assenza di una sanzione edittale prevista dalla legge per la dichiarazione *tardiva* – l'applicazione della pena prevista per la (più grave) *omissione dichiarativa*, avrebbe comportato una situazione sanzionatoria sproporzionata rispetto alla condotta di “mera” tardività nella presentazione della dichiarazione da parte del contribuente.

Pertanto, nonostante il “*cortocircuito normativo*” descritto poc'anzi, il dettato dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che la sanzione per omessa dichiarazione risulta applicabile solamente a partire dal 91° giorno seguente il termine previsto per la presentazione della dichiarazione. Ad ogni modo, si noti che, nonostante si tratti di un sillogismo ministeriale di dubbia logica di fondo, il trattamento sanzionatorio risulti in ultima analisi favorevole per il contribuente. Per questo motivo egli potrà comunque fare riferimento a detto chiarimento di prassi senza incorrere nel rischio che siano applicabili diverse sanzioni, in ossequio a quanto previsto dall'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente¹² e dalla norma di cui all'art. 6, comma 3, del D.Lgs 472/1997¹³, in base al principio di “*tutela dell'affidamento*”.

¹² Che stabilisce come “*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*”.

¹³ Secondo la quale “*Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi*”.

3. Dichiarazioni integrative

3.1 Aspetti sostanziali

Tenendo in considerazione quanto riportato inizialmente circa la “natura” della dichiarazione, si deve rilevare che al contribuente deve essere data la possibilità di prospettare successivamente all’Amministrazione elementi di fatto e/o di diritto ulteriori, in grado di inficiare l’esattezza, l’attendibilità e l’esaustività della dichiarazione originaria. In definitiva, egli deve potere allegare fatti nuovi, non indicati nella dichiarazione originaria, anche qualificando diversamente quelli dichiarati inizialmente. E questi “fatti nuovi” possono risultare sia a *sfavore* che a *favore* del contribuente, non potendo chiaramente e in ogni caso la Pubblica Amministrazione trascurare le ulteriori manifestazioni di scienza del contribuente, dalle quali risulti che quanto dichiarato originariamente non corrisponde a realtà. Si potrebbe peraltro affermare che ritrattare o emendare la dichiarazione vuol dire prospettare all’Amministrazione elementi pari a quelli che la stessa Amministrazione potrebbe raccogliere direttamente (esercitando i poteri istruttori).

In definitiva, ciò che si intende rappresentare è che la dichiarazione integrativa svolge la stessa funzione della dichiarazione originaria, ossia quella di liquidare – correttamente – l’imposta dovuta dal contribuente, così come quella di mettere in condizione l’ufficio impositore di svolgere i suoi poteri di controllo e di accertamento¹⁴ (tenendo conto, quindi, anche dei “fatti successivamente integrati”).

Traslando il punto di osservazione su quanto statuito dalla giurisprudenza, occorre considerare quanto fatto proprio dalla Corte di Cassazione con la “epocale” pronuncia a Sezioni Unite n. 15063 del 25/10/2002, con la quale è stata ritenuta “*in linea di principio emendabile o ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare*”.

¹⁴ Si avrà infatti modo di riportare come con l’articolo 1, comma 640, della Legge 190/2014 sia stato stabilito che i termini di decadenza dell’azione di accertamento ex art. 43 del DPR 600/1973 – così come quelli relativi alla liquidazione delle imposte ex DPR 602/1973 – devono necessariamente essere calcolati a partire dall’anno di presentazione della dichiarazione integrativa, anche se limitatamente agli elementi oggetto dell’integrazione stessa.

l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico". In linea di continuità con simile statuizione risulta poi la successiva pronuncia, sempre a Sezioni Unite, n. 13378 del 30/06/2016, che verrà in seguito presa in esame.

A livello normativo, anche recependo le indicazioni di tale giurisprudenza, risulta oggi vigente una specifica disciplina sulle dichiarazioni integrative, riscontrabile, per le *imposte sui redditi*¹⁵ e per l'*Iva*, rispettivamente all'**art. 2, comma 8** e all'**art. 8, comma 6-bis**, del **DPR 322/1998**.

L'attuale testo di legge è frutto della modifica normativa apportata dall'art. 5, comma 1, lett. a) del DL 193 del 22/10/2016, con la quale si è passati dalla precedente (simile) dizione legislativa all'attuale che recita "*Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, 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 imponibile 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*"¹⁶. Allo stesso modo è stato modificato il successivo **comma 8-bis dell'art. 2**¹⁷, norma che prevede l'utilizzabilità in compensazione, ex art. 17 del D.Lgs 241/1997, dell'eventuale *credito* emergente dall'integrativa a favore del contribuente – derivante dal minor debito o maggior credito rispetto all'iniziale dichiarazione presentata da quest'ultimo. Detta norma risulta sostanzialmente a favore dell'Amministrazione finanziaria, nella misura in cui stabilisce precisi limiti¹⁸ alla possibilità per il contribuente di usufruire di tali importi a proprio vantaggio qualora il modello rettificativo dell'originaria dichiarazione sia presentato oltre il termine per la presentazione della dichiarazione

¹⁵ Includendo altresì le dichiarazioni *Irap* e quella dei *sostituti d'imposta*.

¹⁶ Così l'art. 2, comma 8, del DPR 322/1998, esprimendosi poi in maniera analoga l'art. 8, comma 6-bis, per l'*Iva*.

¹⁷ Al pari del comma 6-ter dell'art. 8 per l'*Iva*.

¹⁸ A livello di capacità di utilizzazione "nel tempo" del citato credito emergente dall'integrativa.

previsto per il periodo d'imposta successivo¹⁹. In tal caso sarà infatti necessario attendere – almeno per quanto dispone il dettato normativo - il 1° gennaio dell'anno seguente a quello di presentazione della dichiarazione integrativa affinché il contribuente possa compensare il credito risultante dall'integrativa. Su questo specifico tema deve tuttavia riferirsi della “*tecnicità*” richiesta dall'Agenzia delle Entrate, come emerso anche nell'edizione di Telefisco 2020. In particolare, anche in seguito alle novità di cui al decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2020²⁰, l'Agenzia delle Entrate ha riportato come il credito d'imposta contenuto nella dichiarazione integrativa presentata oltre il periodo d'imposta successivo a quello di riferimento debba sostanzialmente “*rigenerarsi*” – attraverso l'indicazione nella dichiarazione “*ordinaria*” relativa al periodo d'imposta in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa - nell'esercizio successivo in cui l'integrativa stessa è stata presentata²¹. Conseguenza diretta di simile statuizione è che, a causa di detta “*rigenerazione*” del credito, lo stesso dovrà ritenersi parimenti assoggettato ai nuovi limiti di utilizzo così come precedentemente riferiti.

Sostanzialmente quindi, ad oggi, è possibile emendare le dichiarazioni presentate, mediante la presentazione delle dichiarazioni integrative, entro il termine di decadenza dal potere di accertamento delle imposte, così come espressamente stabilito *ex lege*. Si è visto come, a livello sostanziale, sia sufficiente presentare l'integrativa per far sì che essa dispieghi i suoi effetti (a favore o a sfavore del contribuente); si vedrà invece in seguito come, sul versante sanzionatorio, la dichiarazione integrativa sia connessa all'istituto del *ravvedimento operoso*. Quest'ultimo rappresenta, di fatto, una *species* del più ampio *genus* delle dichiarazioni integrative, posto che è senz'altro possibile procedere con la presentazione delle dichiarazioni integrative pur senza usufruire dell'abbattimento delle sanzioni connesso al ravvedimento effettuabile dal contribuente.

¹⁹ Avendo poi cura di compilare il quadro “DI” nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui l'integrativa è stata presentata, quadro in cui va evidenziato il credito risultante da detta dichiarazione integrativa.

²⁰ Che, fra le altre cose, ha esteso ai crediti utilizzati in compensazione tramite modello F24 per importi superiori ad euro 5.000 annui, relativi a imposte sui redditi, Irap, relative addizionali e imposte sostitutive, l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito, dovendosi poi attendere il trascorrere di 10 giorni prima di poterlo utilizzare.

²¹ Ad esempio, in base a tale argomentazione se la dichiarazione integrativa a favore per il periodo d'imposta 2016 viene presentata nel corso del 2019, il credito d'imposta che ne emerge viene rigenerato nella dichiarazione per lo stesso 2019 (modello Redditi 2020).

Di particolare rilevanza è altresì la questione dello slittamento dei termini di decadenza dell'accertamento delle imposte, conseguenza della presentazione di una dichiarazione integrativa. Ciò viene stabilito dall'art. 1, comma 640, della Legge 190/2014, secondo il quale i termini di decadenza del potere di accertamento in relazione alle imposte dirette²² ed all'Iva²³ ricominciano a decorrere a partire dal momento di presentazione dell'integrativa.

Quanto detto circa la postergazione dei termini di accertamento risulta però valido “*limitatamente ai soli elementi²⁴ oggetto di integrazione*”, in risposta ad un'istanza di sistematicità della disciplina delle dichiarazioni integrative e di bilanciamento di diritti in capo alle parti del rapporto fiscale. È infatti vero che i modelli rettificativi, così come portati all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria successivamente a quelli originariamente presentati, devono potere essere presi in esame per un periodo pari a quello previsto dalla legge a questo fine; ciononostante, per tutto quanto rimasto invariato a seguito dell'integrativa non si giustifica detto slittamento, non dandosi ragione – per gli elementi invariati – all'estensione temporale dei poteri accertativi.

3.2 Aspetti sanzionatori

In tema di dichiarazioni integrative l'apparato sanzionatorio, riguardo alle infedeltà dichiarative, è riscontrabile all'art. 1²⁵, comma 2, del D.Lgs 471/1997, che recita come “*Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato ...*”. Viene pertanto prescritta, anche in questo caso, una forbice di aliquote sanzionatorie, tra un minimo edittale (90%) ed un massimo

²² Cfr. art. 43 del DPR 600/1973.

²³ Cfr. art. 57 del DPR 633/1972.

²⁴ In particolare, la dizione “*soli elementi*” è stata sostituita alla precedente “*agli elementi*” grazie all'art. 5, comma 2, lett. b) del DL 193/2016.

²⁵ In modo analogo art. 5, comma 4, con riferimento all'Iva “*Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato*”.

(180%), applicabile in caso di infedeltà dichiarative (in assenza delle condotte fraudolente disciplinate dal successivo comma 3).

È da notarsi come, con riferimento all'ipotesi di errore (*in peius*) relativamente al credito spettante in capo al contribuente, sia stata introdotta²⁶ una disciplina particolarmente favorevole per quest'ultimo. Viene infatti previsto che in tal caso la sanzione non vada calcolata sulla differenza di credito da dichiarazione *tout court*, bensì solo sulla quota di esso che sia stata “utilizzata”. In sostanza, sullo scarto tra il credito inizialmente dichiarato e quello successivamente rettificato, si deve verificare la quota-parte di cui il contribuente ha potuto trarre effettivo beneficio grazie all'effettivo utilizzo. È pertanto riscontrabile una netta spaccatura, a livello concettuale – e non senza conseguenze sistematiche (*infra*) – rispetto al caso in cui dalla dichiarazione scaturisca un debito, ipotesi per la quale la pena edittale va applicata all'intero importo della maggiore imposta risultante dall'integrativa. Di fatto, in base al tenore normativo, se il credito originariamente indicato dal dichiarante e poi rettificato non ha trovato effettiva compensazione a beneficio del contribuente, quest'ultimo non sarà sanzionabile. Quanto rappresentato riverbera conseguenze anche in relazione al ravvedimento: infatti le riduzioni previste vanno applicate alla sanzione determinata considerando *solamente* il maggior credito utilizzato.

A questo punto sorge però un interrogativo, qualora la rettifica dichiarativa avvenga in periodi d'imposta successivi a quello di maturazione del credito. In questo caso vi sono infatti evidenti ripercussioni sull'utilizzo del credito, in particolare rispetto alla sua *origine*. Ad esempio, se il credito derivante dalla dichiarazione – che è almeno in parte *indebito*, vista l'integrativa che lo riduce – viene utilizzato due anni dopo rispetto al momento di presentazione dell'originaria dichiarazione, in che modo si deve procedere per regolarizzare in modo corretto la violazione di cui sopra?

La questione nasce dal fatto che il credito d'imposta si rinnova di anno in anno con la presentazione della dichiarazione del periodo successivo²⁷, di fatto figurando annualmente come effettivamente “rinnovato”. Pertanto, se la violazione è avvenuta in un determinato anno di riferimento, poi

²⁶ In particolare con il D.Lgs 158/2015 di revisione del sistema fiscale sanzionatorio in applicazione della legge delega fiscale (Legge 23/2014).

²⁷ Non si ha infatti un fenomeno di “stratificazione” del credito, motivo per cui, ad ogni presentazione della dichiarazione annuale, lo stesso risulterà *rinnovato* (e non invece “targato” a livello di annualità).

superato (al pari del relativo credito), ci si può domandare come calcolare la sanzione applicabile per il “*maggior credito utilizzato*”. È evidente come, in simile contesto, non si possano utilizzare le alternative di cui ai sistemi di valorizzazione dei beni a rimanenza – LIFO, FIFO eccetera – in considerazione della stortura concettuale rispetto all’ambito di riferimento.

Entrando maggiormente nel vivo dell’esempio precedentemente riportato, si ponga il caso di un contribuente che per l’anno 2016 presenta una dichiarazione da cui emerge un credito pari ad euro 100, successivamente ridotto ad euro 50 a seguito di integrativa a sfavore presentata nel corso del 2019 per lo stesso periodo d’imposta. In seguito il contribuente presenta altresì le dichiarazioni per i successivi periodi, evidenziando:

- per il 2017 un credito annuo di euro 20, cui si somma il credito (allora) risultante per il 2016, pari ad euro 100 – totale credito di euro 120 per il 2017;
- per il 2018 un credito periodico di euro 35, al quale si aggiunge l’importo del credito (allora) risultante per il 2017, pari ad euro 120 – totale credito di euro 155 per il 2018.

Inoltre, nel corso del 2019 – a seguito della presentazione della citata dichiarazione per il 2018 – il contribuente procedeva con la compensazione di euro 50 di credito, riconducibili a quest’ultimo modello dichiarativo, che si è detto riportare un credito di euro 155.

Vista la successiva presentazione dell’integrativa per il 2016, che riduce la misura del credito per lo stesso anno di euro 50, l’utilizzo del credito nel 2019 per lo stesso importo a quale “*porzione*” di credito si deve ritenere correttamente riferibile? La domanda non è casuale, posto che la sola riconducibilità del medesimo credito all’importo maturato per il 2016 porterebbe a dovere corrispondere la sanzione per il suo indebito utilizzo. Diversamente, volendo considerare – forse correttamente – la somma di credito compensata (euro 50) come riportabile al credito risultante dall’*ultima* delle dichiarazioni presentate (2018) nessuna sanzione risulterebbe irrogabile. Quanto detto nella misura in cui la dichiarazione per il 2018 presenta un totale di credito perfettamente capiente rispetto all’utilizzo, anche in seguito alla riduzione dell’originario credito per il periodo 2016.

Risulta perciò evidente come in tali casi, qualora vi sia stato un utilizzo del credito derivante da una dichiarazione successivamente integrata, può sussistere un oggettivo problema, potendo perciò evidenziarsi un chiaro difetto di sistematicità in simile sistema di determinazione della sanzione, che fa appunto riferimento all’effettivo “utilizzo” del credito. La pena dovrebbe essere più

correttamente determinata sulla differenza nella quota di **imposta** a credito, figurando il *versamento* come tematica successiva – la quale non pare poi avere molto a che vedere con il versante sanzionatorio. Commessa la violazione sull’ammontare del credito, la sanzione andrebbe quindi irrogata a prescindere dal fatto che lo stesso sia stato o meno utilizzato. Pertanto, nella situazione normativa attuale, ciò che conta è che il credito rettificato non sia stato utilizzato. In tale ipotesi si ricade, di fatto, nella violazione “*meramente formale*”.

Anche rispetto al tema delle dichiarazioni integrative va peraltro riferita l’esistenza di una deroga, ricavata in via amministrativa, per la particolare ipotesi di integrativa presentata nei 90 giorni successivi al termine previsto dalla legge (che potremmo qui definire “*intervallo di tardività*”) in relazione ad una dichiarazione originaria “*infedele*”. Ed infatti, a parere dell’Agenzia delle Entrate²⁸, se una dichiarazione validamente presentata viene integrata entro 90 giorni dall’originaria scadenza, non si applicano le sanzioni ordinariamente previste dalla legge per l’infedeltà dichiarativa, considerandosi invece la dichiarazione come *irregolare* (in base all’articolo 8 del D.Lgs. 471/1997, avendo generalmente riguardo alla sanzione fissa minima di 250 euro). Inoltre, qualora risultino maggiori imposte a debito, rispetto a quanto versato in base alla dichiarazione originariamente presentata, sarà applicabile la sanzione relativa all’omesso versamento di tali importi (30%).

In sostanza, l’integrativa trasmessa entro i 90 giorni porta a considerare l’originario modello non infedele bensì “*irregolare*” e, analogamente a quanto visto precedentemente con riferimento alla dichiarazione *tardiva*, l’infedeltà si presenta solamente se l’integrativa viene inoltrata dal 91° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione.

3.3 Il “caso” dell’integrativa a favore in ambito sanzionatorio

Una questione che ha formato oggetto di ampio dibattito in passato è quella relativa all’importo della sanzione da irrogarsi qualora la dichiarazione sia stata emendata *a favore* del contribuente.

²⁸ Circolare n. 42/E/2016.

Appare apodittico che non possono applicarsi, in ogni caso, le sanzioni *proporzionali* per infedeltà, dal momento che non si ricade evidentemente in un caso in cui risultino maggiori imposte a debito o minori crediti per il contribuente.

Tuttavia, anche sull'eventualità di irrogazione della sanzione *fissa*, la dottrina si è storicamente domandata se, vista la circostanza, fosse effettivamente da applicarsi detta sanzione. In particolare, secondo taluni orientamenti, l'errore favorevole al dichiarante non poteva giustificare l'irrogazione di una qualsiasi tipologia di pena.

Sul punto un recente intervento di prassi ha portato alla definitiva conclusione del dibattito, avendo stabilito l'Agenzia delle Entrate²⁹ che in nessun caso possono ritenersi dovute sanzioni – né fisse né tantomeno in misura proporzionale – per il contribuente qualora egli presenti una dichiarazione integrativa a proprio favore. A ben vedere, già in precedenza l'Amministrazione finanziaria si era espressa in modo simile, in particolare con la propria circolare 25/01/2002 n. 6, nella quale aveva riportato come “*diversamente da quelle operate ai sensi del precedente comma 8, le correzioni operate ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis [tramite dichiarazioni integrative a favore n.d.a.], se effettuate nei termini, non sono soggette a sanzioni*”. Al di là dell'errore nel riportare le dichiarazioni integrative a favore *solamente*³⁰ all'ambito di cui al comma 8-*bis*, si può riscontrare come fosse invero già stata all'epoca chiarita la non comminabilità di sanzioni per le dichiarazioni integrative a favore.

Nonostante l'evidente beneficio riconducibile al contribuente in simile frangente, non può che constatarsi anche in questo caso una probabile erroneità di fondo nella statuizione amministrativa. Ciò in quanto, a rigore, la casistica individuata ricadrebbe nella previsione dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs 471/1997 sulle “*Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni*”. Detta norma, escludendo al primo periodo le situazioni di infedeltà dichiarativa³¹, riporta l'applicazione di una sanzione fissa – da 250 a 2.000 euro – in diverse ipotesi, tra cui l'ipotesi in cui nella dichiarazione “*non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elementi prescritto per il compimento dei controlli*”. Non può infatti porsi il dubbio che l'errore favorevole al contribuente sia comunque riconducibile ad un'indicazione non esatta o completa dei diversi elementi che

²⁹ Con una delle risposte fornite nel corso del Videoforum di ItaliaOggi del 24/01/2018.

³⁰ Si vedrà non essere stato così neanche in passato, in base ad una lettura sistematica del disposto normativo.

³¹ Prende infatti le mosse l'articolo con “*Fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5 ...*”.

possano formare oggetto di controllo, da cui la possibilità per il contribuente di vedersi irrogata della sanzione fissa precedentemente riportata.

Di fatto, le fattispecie riconducibili alla dichiarazione, individuate dal richiamato art. 8, comma 1, per le quali risulta applicabile la relativa sanzione sono quelle in cui:

- non è redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate;
- sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante;
- sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per la determinazione del tributo;
- non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli.

L'Agenzia nega però che l'errore commesso a favore del contribuente possa includersi nell'ultima delle classi di violazioni testé individuate, tenendolo perciò indenne da sanzioni. Non può in tal caso il contribuente che rifarsi, ancora una volta, al principio di "*tutela dell'affidamento*", rimanendo egli in definitiva escluso da penalità.

3.4 Il principio di "assorbimento", fra errori interpretativi e normativi

Correlato al tema dell'infedeltà dichiarativa vi è quello del c.d. principio di "assorbimento" della sanzione per omesso versamento nella penalità per dichiarazione infedele/omessa.

Molte volte si ritiene, infatti, che, a seguito ad una violazione connessa all'infedeltà dichiarativa, vi possa essere anche una ripercussione sul versamento dell'imposta individuata come dovuta in sede di presentazione della dichiarazione integrativa. Volendo procedere con un'esemplificazione, può farsi riferimento ad una dichiarazione originaria che riporta un debito d'imposta di 100, con base imponibile inferiore a quella di cui alla successiva integrativa, per la quale il debito d'imposta risulta invece pari a 120: in tal caso si potrebbe ritenere che trovi applicazione

- la sanzione (minima) del 90% per *infedeltà dichiarativa*;
- la sanzione del 30% per l'*"indotto" omesso versamento*.

Ciò accadrebbe in quanto l'omissione o l'infedeltà dichiarativa comporta nella generalità dei casi anche un'omissione dei versamenti, potendosi porre il problema dell'applicazione della duplice sanzione di cui sopra.

Quanto detto non può però risultare corretto, potendosi dedurre dalla sola rubrica dell'art. 13 del D.Lgs 471/1997, non casualmente denominata "*Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione*". Basti infatti riflettere sul fatto che il nostro sistema fiscale è informato al criterio della "*liquidazione di massa delle imposte*", tale per cui – almeno per i tributi diretti, l'Irap e l'Iva – è lo stesso contribuente che determina quanto da lui dovuto, versandolo poi all'Erario. La sanzione del 30% di cui all'art. 13 è così riferibile esclusivamente a quei versamenti, omessi o tardivi, determinati autonomamente dal contribuente in sede di acconto, saldo, liquidazione periodica, che poi non vengono eseguiti. Circostanza che risulta invece (di fatto) estranea a quella di infedeltà od omissione dichiarativa.

Difatti, se l'art. 1, comma 2, del D.Lgs 471/1997 intende colpire i contribuenti che hanno errato nella *determinazione* del quantum dovuto, il successivo art. 13 ha ad oggetto il versamento di un importo determinato e dichiarato dal contribuente, il quale non ha correttamente eseguito il versamento di ciò che egli ha determinato come dovuto. È chiaro come si tratti di casistiche sostanzialmente differenti, senza che si possa riportare – come invece fatto anche da parte della stessa Agenzia delle Entrate³² – alcun tipo di fenomeno di "assorbimento" della sanzione per omesso versamento in quella per infedeltà dichiarativa.

Peraltro, il citato sillogismo è sorretto anche dalla logica sistematica riferibile alla insidiosità della condotta sanzionata. Ed infatti, l'errore insito nel mero mancato versamento, in quanto ben più facilmente riscontrabile³³ rispetto all'infedeltà dichiarativa³⁴, viene colpito da una sanzione sensibilmente inferiore (1/3, a livello di minimo edittale) rispetto a quest'ultima.

³² Cfr. Circolare 42/E del 12/10/2016 (§ 3.1.1).

³³ Anche solo grazie ai controlli automatici ex art. 36-*bis*, comma 2, lett. f) del DPR 600/1973.

³⁴ Che necessità invece di specifici controlli e verifiche analitiche da effettuarsi sul contribuente, primariamente a livello di documentazione fiscale.

3.5 Limiti temporali per la presentazione delle dichiarazioni integrative: confronto fra presente e passato e note critiche

Collocandosi ancora una volta nello specifico ambito delle dichiarazioni integrative, in passato è stato oggetto di dibattito l'effettivo termine entro il quale la dichiarazione risulta emendabile qualora occorra correggere errori od omissioni a favore del contribuente.

Il problema nasce dalla formulazione del disposto dell'art 2, commi 8 e 8-*bis*³⁵, del DPR 322/1998, nella sua versione ante modifiche di cui all'art. 5 del DL 193/2016. A livello amministrativo la norma è stata inizialmente letta nel senso di rendere possibile integrabilità delle dichiarazioni entro i termini di decadenza dal potere di accertamento solamente per le dichiarazioni a **sfavore** del contribuente, non invece per quelle a suo favore. Ciò in quanto la norma riporta(va) letteralmente che l'integrazione fosse possibile "*fatta salva l'applicazione del ravvedimento operoso*": ciò portava appunto, secondo il parere ministeriale, a fare valere tale disciplina solo nei casi ove sia possibile il ravvedimento. Diversamente, nel comma 8-*bis* dello stesso articolo si faceva riferimento alla rettificabilità a **favore** del contribuente, ma entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione successiva a quella oggetto di integrazione, portando per questo motivo a potersi affermare – sempre secondo la prassi ministeriale - che il comma 8 valesse solo per le dichiarazioni integrative a sfavore e non anche per quelle a favore.

Sul punto si può premettere come la dizione riportata a proposito dell'applicazione del ravvedimento non si mostri così evidentemente orientata a corroborare simile tipo di interpretazione restrittiva. Essa si limita(va) infatti a stabilire che la disciplina *de qua* possa valere pur facendosi salva l'eventualità di ravvedimento, senza con ciò escludere alcunché. Ed invero, il comma 8-*bis* del citato art. 2, ante modifiche normative che hanno definitivamente chiarito l'equiparazione nel limite temporale³⁶ di presentazione di tutte le tipologie di integrative, pare riportare una norma di carattere meramente procedurale. Quanto detto per il fatto che quest'ultima regola la possibilità di utilizzo in compensazione del maggior credito da integrativa se essa viene presentata entro il termine per la dichiarazione del successivo periodo d'imposta, senza invece

³⁵ L'ambito di riferimento è quello delle dichiarazioni reddituali/Irap, valendo tuttavia lo stesso ragionamento per l'Iva (art. 8 DPR 322/1998).

³⁶ Rappresentato dalla decadenza del termine di accertamento del tributo.

andare a inficiare (espressamente) la possibilità di presentarne una a favore del contribuente superato tale termine.

Si è già avuto modo di riferire come, nell'elaborazione legislativa, abbiano ricoperto ruolo non marginale alcune sentenze (a Sezioni Unite) della Suprema Corte di Cassazione. Tra di esse assume rilevanza centrale la pronuncia n. 13378 del 30/06/2016, la quale pure risulta redatta non proprio perfettamente – ed anzi, in modo molto affatto disorientante, viste le diverse affermazioni che possono lasciare perplessi. Nondimeno, in essa furono fatte alcune chiare affermazioni di principio, ossia:

- 1) è vero che il comma 8 dell'art. 2 del DPR 322/1998 si riferisce solo ed esclusivamente alle dichiarazioni integrative *a sfavore* del contribuente, risultando le integrative *a favore* di quest'ultimo regolate dal successivo comma 8-*bis*;
- 2) la correzione dichiarativa a favore può pertanto essere fatta al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, pur non significandosi con ciò che, decorso tale momento, la dichiarazione presentata – *melius*, il relativo contenuto – non possa più essere ritrattata. Questo sulla base del fatto che la dichiarazione tributaria resta essenzialmente una *dichiarazione di scienza*, motivo per cui, come tale, essa deve potere essere emendata anche oltre i termini di cui al periodo d'imposta successivo ed altresì a favore del contribuente;
- 3) corollario a quanto testé riferito è il fatto che la modifica dichiarativa a favore, effettuata dopo la scadenza del termine previsto per la dichiarazione successiva, non possa che prendere la forma dell'istanza di rimborso, proprio a causa dell'ostacolo temporale visto per l'integrativa a favore.

In sostanza, a livello pratico, la principale conseguenza di tale pronuncia è che il contribuente può sempre comunque procedere con la correzione a favore, anche dopo il termine per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo; tuttavia, in questo caso cambia lo strumento da utilizzare per procedere (istanza di rimborso).

Avendosi riportato come ad oggi, a seguito delle modifiche intervenute nel 2016 per effetto delle disposizioni contenute nel DL 193/2016, l'integrativa a favore possa essere presentata entro il termine di decadenza del potere di accertamento, ci si può domandare se simile modifica sia applicabile anche al passato, risultando quindi retroattiva. Sul punto la Cassazione, con sentenza

n. 1291 del 18/01/2019, si è espressa statuendo – pur con molte perplessità - che l'intervento DL 193/2016, che ha uniformato i termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative a favore e a sfavore, non abbia carattere retroattivo. Per questo motivo, anche per il passato, superato il limite della dichiarazione successiva a quella integrata si potrà procedere – secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità - con ritrattazioni a favore esclusivamente tramite:

- *istanza di rimborso*, oppure
- *ricorso giurisdizionale*, posto che, in sede di opposizione agli atti di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria, si può richiedere a quest'ultima di rettificare le dichiarazioni dei redditi, così come presentate e oggetto di detti atti di accertamento, a favore del contribuente³⁷.

3.6 Considerazioni strategiche: fra dichiarazione integrativa e istanza di rimborso

Volendo terminare con una riflessione di carattere strategico, ci si può poi domandare quali siano le differenze che intercorrono fra la presentazione di una dichiarazione integrativa e di un'istanza di rimborso.

Se si pensa a “cosa” si può rettificare con la dichiarazione integrativa, l'art. 2, comma 8, del DPR 322/1998 riporta la possibilità di correggere “*errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggior o di un minor imponibile*”, quindi, in sostanza, tutti gli errori possibili che il contribuente può commettere. Se ciò è corretto, la dichiarazione integrativa consente di rettificare tutto, anche gli effetti derivanti dai fatti indicati nella dichiarazione originariamente presentata. In sostanza, la dichiarazione integrativa svolge la stessa funzione della dichiarazione originaria, ossia quella di liquidare l'imposta dovuta a cura del contribuente, così come quella di mettere in condizione l'ufficio impositore di svolgere i suoi poteri di controllo e di accertamento (tenendo conto, quindi, anche dei “*fatti successivamente integrati*”).

³⁷ Si fa notare come tale principio di emendabilità in sede sia *procedimentale* che *processuale* è oggi riconosciuto normativamente. Il nuovo comma 8-*bis* ci dice difatti che resta sempre salvo il diritto del contribuente di vedersi riconosciute le sue ragioni così come innestate in dichiarazioni erronee che sono state presentate, sia durante il procedimento amministrativo/tributario che nel successivo processo.

Qualche considerazione va invece svolta sull'istanza di rimborso e, in particolare, sulla "natura" della medesima. Ciò in quanto essa non riveste la natura di atto collaborativo attraverso il quale si comunicano "fatti" (presupposti di imposizione) rilevanti ai fini dei successivi controlli e accertamenti. Ed infatti l'istanza di rimborso non implica la rimozione dei fatti comunicati con la dichiarazione originaria, ma soltanto la rimozione degli "effetti" causati dagli stessi "fatti" (presupposti di imposizione) originariamente dichiarati. In sostanza, l'istanza di rimborso non sembra possa essere considerata elemento idoneo a emendare/ritrattare la dichiarazione; del resto, in presenza di un'istanza di rimborso, l'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria continua a fare riferimento esclusivamente alla dichiarazione originariamente presentata (sia per i termini di decadenza dell'accertamento che con riferimento ai "fatti" ivi indicati).

Il contribuente, attraverso l'istanza di rimborso, non fornisce, dunque, una nuova versione del presupposto impositivo – che non può che essere fornita attraverso una nuova e successiva dichiarazione – ma si limita solamente a chiedere il rimborso di quanto pagato in eccesso. Quanto detto nonostante si debba rilevare come, in diverse pronunce, la giurisprudenza di legittimità abbia affermato l'idoneità dell'istanza di rimborso (in particolare, con riferimento alla previsione dell'articolo 38 del DPR 602/1973) quale strumento di ritrattazione della dichiarazione originaria³⁸. Come si è già rilevato, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, anche a favore del contribuente, l'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, posta la natura e gli effetti della integrativa, non può che risultare positivamente influenzata, sia ai fini dell'accertamento che della liquidazione del tributo, dalla rappresentazione dei nuovi fatti rappresentati dal contribuente con la stessa dichiarazione integrativa. Con la conseguenza che, come si è visto risultare espressamente (ora) disciplinato dall'articolo 1, comma 640, della Legge 190/2014, i termini di decadenza dell'azione di accertamento ex articolo 43 del DPR 600/1973 devono essere (ri)calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, anche se limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione stessa. Questo anche nell'ottica di un bilanciamento delle rispettive posizioni del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria: così come al primo viene data la possibilità di integrare la dichiarazione entro i termini di decadenza

³⁸ Fra le altre Cassazione SS.UU. n. 15063 del 25/10/2002.

dell'azione di accertamento, alla stessa Amministrazione deve essere consentito di eseguire la medesima attività di accertamento nei termini di legge, computando tali termini a partire dal momento delle integrazioni effettuate dallo stesso contribuente.

In questo modo risulta evidente l'influenza che riveste la *dichiarazione integrativa* nell'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione che non si avvera, invece, nell'ipotesi di presentazione dell'*istanza di rimborso*, posto che quest'ultima non implica la rimozione dei fatti comunicati con la dichiarazione originaria ma soltanto – come si è visto – la rimozione degli “*effetti*” causati dagli stessi “*fatti*”. L'istanza di rimborso non fornisce alcuna nuova versione del presupposto impositivo, potendo al limite “*ritrattarlo*” completamente, nel senso che si ritiene possa essere utilizzata per rappresentare l'inesistenza *tout court* dell'obbligazione tributaria, il completo non assoggettamento al tributo ³⁹, per cui non risulta elemento idoneo a emendare/ritrattare la dichiarazione. In presenza di un'istanza di rimborso, l'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria continua a fare riferimento alla dichiarazione originariamente presentata (sia per i termini di decadenza dell'accertamento che con riferimento ai “*fatti*”/presupposti ivi indicati). Senza contare che, nella maggior parte dei casi, l'istanza di rimborso sfocia in un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria in conseguenza del rifiuto espresso o del silenzio-rifiuto da parte di quest'ultima.

Così che si dubita fortemente che istanza di rimborso e dichiarazione integrativa risultino strumenti fungibili: gli effetti che si ottengono con la dichiarazione integrativa non equivalgono affatto a quelli scaturenti dall'istanza di rimborso. In sostanza, si tratta di istituti che operano su piani diversi: attraverso la dichiarazione integrativa si allegano fatti nuovi o si riquaificano diversamente quelli originariamente enunciati; mediante la presentazione dell'istanza di rimborso i fatti (i presupposti) rimangono generalmente quelli della dichiarazione originaria, ma se ne rimuovono semplicemente gli effetti.

Si è così dell'opinione che con la disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente, ad opera degli **artt. 2, comma 8 e 8, comma 6-bis**, del **DPR 322/1998**, l'istanza di rimborso debba necessariamente essere riportata nel suo originario ambito di applicazione, ossia sul piano della

³⁹ Anzi, a dire il vero, alla luce delle disposizioni sulla compensazione dei tributi, pare quest'ultimo l'unico “ruolo” attribuibile oggi all'istanza di rimborso.

riscossione di quanto risulta dichiarato dal contribuente. Per questo motivo non si ritiene che l'istituto possa assumere la connotazione di strumento di ritrattazione della dichiarazione originaria (a meno che l'istanza non venga utilizzata per fare valere la completa inesistenza dell'obbligazione tributaria). Così che l'ambito di operatività della stessa istanza di rimborso, circa l'"inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", deve essere ricondotto alla rimozione di errori derivanti soltanto da quanto indicato nella dichiarazione originaria e non anche a fatti estranei a tale ultimo documento. Ne consegue che l'indicazione di fatti non dichiarati o la diversa qualificazione di quelli dichiarati originariamente può allora essere esperito legittimamente soltanto attraverso la dichiarazione integrativa ex articolo 2 del DPR 322/1998 e non attraverso l'istanza di rimborso.

In questi termini sembra propendere anche la sentenza a SS.UU. 13378/16 già commentata, con la quale è stato appunto affermato che la possibilità di emendare la dichiarazione e il rimborso dei versamenti diretti operano su piani diversi. Come a confermare, insomma, che, nonostante le varie oscillazioni giurisprudenziali sul punto, l'istanza di rimborso, posta la sua natura di istituto volto a rimuovere gli "effetti" e non i "fatti" originariamente dichiarati, non può comprendere tutti i motivi di indebito, ma soltanto quelli riconoscibili testualmente dalla dichiarazione originaria.

In definitiva, si è dell'avviso che istanza di rimborso e dichiarazione integrativa non siano affatto strumenti sovrapponibili, fungibili, bensì strumenti che operano su piani differenti⁴⁰.

⁴⁰ Tant'è che si ritiene che, per rappresentare la completa inesistenza dell'obbligazione tributaria, il completo non assoggettamento al tributo – come, ad esempio, nel caso dell'assenza del presupposto impositivo dell'Irap – non possa essere utilizzata la dichiarazione integrativa, ma unicamente l'istanza di rimborso.

4. Contenuto delle dichiarazioni integrative: dichiarazioni di scienza vs manifestazioni di volontà

Si è riportato di come la dichiarazione presentata dal contribuente possa essere in generale classificata come “dichiarazione di scienza”, ossia come riepilogo (e qualificazione) dei diversi fatti ad esso riconducibili. Ciò rappresenta, in particolare, il capitolo di chiusura di un dibattito durato a lungo, durante il quale, a partire dalla considerazione dell’origine normativa dell’obbligazione tributaria⁴¹, si è avuto modo di attribuire diversa “natura giuridica” alla dichiarazione del contribuente – negoziale o di dichiarazione di scienza – talvolta qualificandola addirittura quale *confessione*, visti gli effetti di fatto sfavorevoli al contribuente.

Partendo da questo presupposto, può riferirsi di una prima differenza rispetto al contenuto delle dichiarazioni, per la parte che è invece riconducibile a “**manifestazioni di volontà**”, per le quali il principio della generale e illimitata emendabilità incontra il limite della decadenza. Ed infatti, per talune manifestazioni di volontà, specificamente riconducibili ad agevolazioni fiscali, le dichiarazioni sono destinate a rimanere irrettrattabili per il sopravvenire della loro decadenza. Ciò, segnatamente, qualora vi sia una specifica prescrizione normativa in tal senso nelle varie misure di interesse.

Le decadenze si consumano infatti irrimediabilmente con la dichiarazione che è stata presentata, non potendosi più ritrattare.

Si individua pertanto una distinzione fra:

- a) la parte dichiarativa facente capo a *dichiarazioni di scienza*, ritrattabile senza limiti (o, almeno, entro i termini di decadenza dell’azione di accertamento);
- b) quanto invece rientra fra le *manifestazioni di volontà*, per cui la dichiarazione non sempre è ritrattabile.

⁴¹ Può infatti rinvenirsi, già a partire dal dettame di cui all’art. 23 della Costituzione, di come la fonte dell’obbligazione tributaria non risieda che nella *legge*, non invece in atti di parte (dichiarazione) o amministrativi (atti di accertamento) – i quali pure possono avere una conseguenza non marginale sull’obbligazione stessa.

Al fine di comprendere quale sia la parte della dichiarazione liberamente ritrattabile si può partire dalla prassi amministrativa, avendo l’Agenzia delle Entrate riportato una prima macro-differenziazione: se per beneficiare di un’agevolazione è prevista l’indicazione in dichiarazione a pena di decadenza, la mancata segnalazione in quest’ultima è in effetti causa ostativa alla legittima fruizione del beneficio⁴², mentre se ciò non è previsto dalla legge, la mancata indicazione in dichiarazione costituisce una “*mera irregolarità*”, che non impedisce pertanto di beneficiare dell’agevolazione. Volendo proporre un’esemplificazione, nella circolare 27/04/2017 n. 13/E, trattandosi del *credito d’imposta per ricerca e sviluppo* e della relativa non obbligatorietà di indicazione in dichiarazione: per esso veniva riferito che, siccome il credito d’imposta *de quo* non deve essere indicato a pena di decadenza in dichiarazione, ne derivi la possibilità di fruirne nonostante la mancata barratura della casella con cui lo si indica nella dichiarazione dei redditi. Ciò, evidentemente, facendo salva la sussistenza dei requisiti sostanziali.

Vi è poi l’ipotesi in cui il contribuente può optare fra due o più regimi alternativi di applicazione dell’imposta, ossia due o più modalità di tassazione. In simili casi l’Agenzia si è espressa nel senso che l’opzione vada fatta in dichiarazione, pena la sua *invalidità*⁴³; ciò a meno che non la si faccia nella dichiarazione integrativa che si presenta entro 90 giorni dal termine di scadenza previsto dalla legge. Quanto detto posto che l’integrativa presentata entro 90 giorni equivale a dichiarazione tardiva.

L’art. 1, comma 1, del DPR 442/1997 riferisce inoltre della centralità del comportamento concludente⁴⁴ qualora si scelga un regime contabile piuttosto che un altro. Per questo motivo, all’interno dell’ampia gamma di opzioni previste nell’ordinamento, può riportarsi dell’esistenza di

⁴² Salva l’ipotesi della *remissione in bonis* di cui al DL 16/2012 (*infra*), che prevede la possibilità di correggere errori ed omissioni anche inquadabili come opzioni (comunque manifestazioni della volontà) entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva.

⁴³ Così, in particolare, Risoluzione 14/10/2002 n. 325/E in materia di rateizzazione delle plusvalenze. Nel documento si prende in esame una plusvalenza conseguita e per la quale il contribuente non aveva optato per la rateizzazione entro 90 giorni, motivo per cui, in definitiva, decadeva dalla possibilità di fruirne.

⁴⁴ Ciò valendo, ad esempio, per la scelta di aderire ai regimi dei *minimi* e dei *forfettari*, per i quali l’eventuale omessa indicazione in dichiarazione della circostanza di volerne fruire risulta, in ultima analisi, un “errore formale”.

talune di esse che non necessitano della manifestazione in dichiarazione dei redditi. Per esse, in definitiva, conta solamente il modo con cui si è concretamente proceduto a livello fattuale.

Laddove invece non opera il riportato principio del comportamento concludente e si è in presenza di un'agevolazione soggetta a determinati adempimenti a pena di decadenza⁴⁵, si ha come possibile rimedio l'istituto della **remissione *in bonis***, previsto dall'art. 2, comma 1, del DL 16/2012⁴⁶. Tale norma ci dice che, al fine di poter fruire di un'agevolazione o di un regime opzionale, l'adempimento che è stato omesso va necessariamente eseguito entro la prima dichiarazione utile scadente in data successiva allo stesso, con pagamento di una sanzione fissa (euro 250), in modo da potersi regolarizzare tale mancanza.

Il problema della remissione *in bonis* risulta però chiaramente la brevità dei termini per ciò previsti, posto che il limite massimo è quello della dichiarazione successiva. Non si riscontrano difatti particolari problemi quando l'adempimento omesso riguardi una dichiarazione in senso stretto⁴⁷, mentre ci sono ipotesi nelle quali lo stesso:

- non risulti da alcuna dichiarazione, oppure
- ha scadenza infrannuale.

È il caso, ad esempio, dell'opzione per la cedolare secca sugli affitti, che si manifesta alla scadenza dell'annualità contrattuale. Per fare un esempio, tale opzione potrebbe scadere il 30 novembre 2019 per l'annualità contrattuale 2018 e quindi, in pari data, il termine per versare la relativa imposta di registro. In questo caso, qualora non si sia proceduto con l'apposita opzione, la prima dichiarazione ad essa successiva scade, a stretto rigore, il successivo 2 dicembre 2019⁴⁸, avendo quindi a disposizione il contribuente solamente 2 giorni per accorgersi della mancanza. Sul punto l'Agenzia delle Entrate non ha sino ad oggi dato adito ad aperture, ritenendo infatti che, per gli adempimenti

⁴⁵ Per i quali la mancata indicazione in dichiarazione dei redditi non rappresenta “mera irregolarità” bensì causa di perdita del beneficio.

⁴⁶ Sul punto si veda la circolare 28/09/2012 n. 38/E, nella quale si riporta che la remissione non può valere nelle ipotesi in cui ha rilevanza il comportamento concludente, così come non conta (evidentemente) nel caso in cui la mancata indicazione dell'agevolazione in dichiarazione costituisce un mero “errore formale”, avendo comunque il contribuente diritto al credito.

⁴⁷ Ossia laddove vi sia tempo fino alla successiva dichiarazione per potervi adempiere.

⁴⁸ Essendo prevista, come termine di scadenza per la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2018, la data del 30 novembre 2019, prorogata al successivo 2 dicembre in quanto la prima data cadeva di sabato.

per cui non è prevista una dichiarazione, la possibilità di emendare l’omissione sussista comunque entro il termine previsto per la prima *dichiarazione dei redditi* successiva al momento in cui si è risultati carenti rispetto all’adempimento in oggetto. Nonostante – forse – un barlume di sistematicità in merito a quanto riferito⁴⁹, non si può che riscontrare una criticità operativa non indifferente per i contribuenti in simili ipotesi.

Tornando a quanto riguarda le “manifestazioni di volontà” in dichiarazione, se si prende in esame la giurisprudenza di legittimità la situazione non migliora. Ad esempio, Cassazione n. 31237 del 29/11/2019 riporta che, nella parte in cui la dichiarazione contiene delle *scelte* del contribuente, è come se egli, compilando la dichiarazione in un determinato modo, abbia “sottoscritto un contratto”. Ciò in virtù dell’asserito carattere *negoziale* di tali scelte. Per questo motivo, avendo egli preso (volontariamente) un impegno, non potrà venirvi meno, salvo che l’errore non sia oggettivamente riconoscibile da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Tale pronuncia aveva ad oggetto l’adeguamento agli Studi di Settore – potendosi oggi valere il principio per gli ISA – al quale il contribuente si era adeguato senza però versare le relative imposte, impugnando successivamente le cartelle di pagamento emesse per recuperare le maggiori imposte risultanti dall’adeguamento. In particolare, egli procedeva in questo senso in considerazione del fatto che le dichiarazioni possono essere ritratte in sede di impugnazione degli atti impositivi. Tuttavia, la Cassazione ha replicato che quest’ultimo principio vale esclusivamente con riferimento alle dichiarazioni di scienza, e non anche rispetto alle opzioni e alle espressioni di precise volontà (la sentenza Cassazione a SS.UU n. 13378/2016 aveva infatti ad oggetto la ritrattazione delle “*mere esternazioni di scienza*”). Quindi con il ricorso non si può rimediare alle opzioni non esercitate o alle manifestazioni di volontà rispetto alle quali il contribuente abbia avuto un ripensamento.

Tra le altre casistiche giurisprudenziali in materia si riportano:

- Cassazione n. 21120 del 24/08/2018, relativamente al *credito d’imposta per gli investimenti in beni strumentali* (art. 11 Legge 449/1997). Nella fattispecie il contribuente aveva acquistato beni per i quali risultava spettante detto credito d’imposta, avendo contabilizzato i relativi importi e conseguentemente fruito del credito d’imposta, dimenticandosi però di

⁴⁹ Non esistendo, per ipotesi, una dichiarazione relativa a quel particolare adempimento, il riferimento non può che (presumibilmente) andare alla dichiarazione reddituale.

contrassegnare l'apposita casella sul rigo in dichiarazione dei redditi. Per questo motivo egli si vedeva recapitare l'atto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, proponendo poi il ricorso con cui richiedeva di poter comunque beneficiare del credito per gli investimenti effettuati. Anche in tale caso la risposta della Corte di Cassazione è risultata negativa, affermandosi che la barratura nella casella del modello dichiarativo risulti *conditio sine qua non* per poter fruire del credito. Conseguentemente, il fatto che sulla stessa non ne fosse stata data indicazione non poteva che corrispondere, a parere dei giudici, alla precisa volontà di non beneficiare del credito d'imposta.

- Vale solamente la pena evidenziare come l'effettiva fruizione, da parte del contribuente, del credito in sede di versamento, al pari di tutti gli altri adempimenti sostanziali effettivamente posti in essere dal medesimo, siano circostanze in grado di evidenziare in maniera indubitabile la sua volontà in tal senso. Pertanto, non si ritiene di poter considerare l'omessa indicazione in dichiarazione dei redditi come sintomo della volontà di non beneficiare del credito;
- Cassazione n. 5105 del 21/02/2019, caso in cui il contribuente si era dimenticato di riportare la *perdita fiscale*, correttamente indicata nel precedente modello dichiarativo, nella dichiarazione dei redditi dell'anno oggetto della lite. Ciò portava il ricorrente a versare gli importi di imposte dovute senza considerare tali perdite non riportate⁵⁰ e facendo in seguito istanza di rimborso in modo da valorizzare l'errore commesso. La Cassazione riferisce del fatto che il riporto delle perdite sia parimenti una "*facoltà*" del contribuente, che come tale si può eventualmente non esercitare, visto il fatto che si tratta *lato sensu* di un'agevolazione. Ancora una volta la forzatura è evidente, posto che con riferimento alle perdite fiscali – nonostante l'eventualità che il contribuente possa astrattamente decidere di non fruirne – non si sia in presenza di "*agevolazioni fiscali*" bensì di uno dei fattori di determinazione della base

⁵⁰ In ciò probabilmente rendendosi evidente come si fosse intuita qualche potenziale criticità fiscale che sarebbe potuta sorgere – così come poi effettivamente avvenuto – con riferimento alle perdite di esercizio. Optandosi per l'effettuazione di versamenti maggiorati, da affiancarsi all'istanza di rimborso presentata per l'asserito eccesso di questi ultimi, si sarebbe infatti correttamente evitata (se non altro) l'irrogazione delle sanzioni per l'eventuale infedeltà dichiarativa che l'amministrazione finanziaria avesse potuto ritenere essere occorsa proprio in ragione dello scomputo delle perdite di esercizio non indicate nel modello dichiarativo.

imponibile, sulla quale si determina poi il *quantum* di imposte dovute. Per questo motivo non pare possibile riferire dello scomputo delle perdite da parte del contribuente come di un'effettiva "facoltà" del medesimo.

Di fatto il ragionamento di fondo che unisce le riportate pronunce della Cassazione è il seguente: tutto ciò che rappresenta un *beneficio* per il contribuente⁵¹ è riconducibile ad una "manifestazione di volontà", di carattere negoziale e pertanto non integrabile. L'aporia di questo ragionamento è riscontrabile grazie alla considerazione che da ciò ne deriverebbe, in ultima analisi, che la dichiarazione integrativa a favore non sarebbe mai presentabile. Ciò dal momento che tutte le indicazioni pro-contribuente, che vanno a ridurre il reddito imponibile o l'imposta, rappresentano manifestazioni di volontà. È invece vero che ciò che rappresenta una diretta conseguenza dell'applicazione della legge non possa considerarsi manifestazione di volontà. **E, conseguentemente, non può in alcun modo ritenersi che la mancata indicazione di un credito d'imposta nell'apposito quadro dichiarativo costituisca espressa volontà di non fruirla.** Al contrario, possono risultare manifestazioni della volontà del contribuente: la scelta di rateizzazione delle plusvalenze, l'opzione per un particolare regime fiscale eccetera, casi in cui non vi è dubbio circa il fatto che si sia in presenza di precise manifestazioni di volontà esperibili dal contribuente. Può pertanto affermarsi che, sullo specifico tema dichiarativo della distinzione fra "dichiarazioni di scienza" e "manifestazioni della volontà", vi sia ad oggi ancora sufficiente confusione, in particolare in seno alla giurisprudenza di legittimità.

Nonostante l'esistenza di specifiche discipline, che si è visto richiedere talune indicazioni nei modelli dichiarativi a *pena di decadenza*, non v'è dubbio del fatto che non tutte le casistiche agevolative siano comunque riconducibili ad agevolazioni (neppure *lato sensu*). Per questo motivo urge proseguire con le argomentazioni difensive necessarie al fine di fare riconoscere tale stato dei fatti – nonostante (anzi, in particolar modo) – in considerazione dello scenario desumibile dalle pronunce di legittimità.

Da ultimo, sempre in tema di emendabilità degli errori commessi in dichiarazione, si riporta quanto stabilito dalla Cassazione con ordinanza n. 16244 del 26/06/2018. In essa è stato riferito di come si possa rimediare ad una dichiarazione redatta sul modello ministeriale previsto per il periodo

⁵¹ E quindi, teoricamente, anche eventuali e semplici variazioni in diminuzione a questo punto.

d'imposta precedente, quindi a rigore *omessa*, senza considerarla tale. Si tratta a ben vedere di un'ennesima contraddizione in termini, posto che, se la dichiarazione è omessa⁵² non si può far valere alcunché in merito.

⁵² Anche per non correttezza rispetto al modello ministeriale approvato “*a pena di nullità*”, così come letteralmente chiarito dalla norma di riferimento (art. 1, comma 1, del DPR 322/1998).

5. Conclusioni

La dichiarazione tributaria assume indubitabile centralità a livello di dispiegamento del rapporto tributario e dei suoi effetti (*in primis*) sul contribuente. In un insieme intricato di norme non sempre precise⁵³ e di indirizzi amministrativi affatto coerenti dal punto di vista legislativo, molte sono le opportunità, al pari dei rischi, per coloro che sono tenuti a presentare i modelli dichiarativi. Per questo motivo risulta cruciale essere dotati dell'adeguata conoscenza e dei più opportuni strumenti al fine di potere gestire, nella maniera più opportuna, le situazioni di potenziale criticità dal punto di vista fiscale.

Si è però visto come talvolta ciò non basti, come ad esempio in talune fattispecie erratamente ricondotte ad ipotesi che non possono formare oggetto di integrazioni (in quanto asseritamente “manifestazioni di volontà”). Qualora ciò accada il sentiero più complicato, ma forse maggiormente audace, da percorrere è quello di far valere le sopra citate istanze di *logica* e *sistematicità*, caratteri che – seppur già distanti dall'ambito fiscale – non sono forse ancora definitivamente perduti neanche in simile materia.

20 febbraio 2020

⁵³ Cfr. sanzionabilità – *rectius*, “ravvedibilità” – della dichiarazione *tardiva*.