



Commissione studio – Area Tributaria

Documento 1/2016

Contributo di approfondimento su:

**Emendabilità della
dichiarazione dei redditi**



Roberto Maggi - Marco Pezzola - Beatrice Vinciarelli - Roberto Vinciarelli

We've got to get in to get out

We've got to get in to get out

“ The Carpet Crawlers ” - The lamb lies down on Broadway

Genesis 1974

A) EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI A FAVORE DEL CONTRIBUENTE

premessa

Natura giuridica della dichiarazione giurisprudenza di legittimità

Prima di affrontare il tema della “emendabilità delle dichiarazioni dei redditi a favore” è bene fare un breve *excursus* sulla natura giuridica della dichiarazione dei redditi.

Ai sensi dell’art. 23 della Costituzione l’obbligazione tributaria trova la sua fonte direttamente nella Legge e pertanto il presupposto della stessa è il possesso di redditi rientranti in categorie tipizzate dal Legislatore.¹ La dichiarazione dei redditi è solo il momento ultimo, di carattere essenzialmente informativo, del complesso procedimento di liquidazione dell’imposta.

Di conseguenza dottrina e giurisprudenza sono d’accordo nel ritenere che la dichiarazione dei redditi **non ha natura di atto negoziale e dispositivo**, ma rappresenta una mera **esternazione di scienza e/o di giudizio** sui fatti in essa contenuti. Sulla base di ciò si afferma che la dichiarazione dei redditi, in quanto dichiarazione di scienza, **ha un’efficacia non vincolante per il contribuente** con la conseguenza che, nel caso di un’imposta erroneamente dichiarata e versata ovvero per il credito d’imposta erroneamente indicato, il contribuente può chiedere all’Agenzia delle Entrate il rimborso o la rettifica della dichiarazione per far emergere il maggior credito esistente.

¹ Redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi diversi.

Il problema della emendabilità della dichiarazione è stato affrontato più volte dalla giurisprudenza.

Fondamentale a tal proposito è stata la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che nel 2002² ha affermato e consolidato i seguenti principi:

- la dichiarazione dei redditi non è atto negoziale e dispositivo ma **mera esternazione di scienza e di giudizio**;
- **non vi sono limiti temporali alla rettifica di errori commessi dal contribuente a proprio sfavore in sede di redazione della dichiarazione dei redditi, se non quello dell'accertamento da parte dell'Ufficio**;
- l'emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente è conforme ai principi costituzionali di capacità contributiva³ e di correttezza dell'attività amministrativa⁴. In altre parole la Suprema Corte afferma: *“Queste Sezioni Unite, fra le tesi in contrasto, ritengono corretta ed accettabile la tesi che afferma, in linea di principio, emendabile e 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 l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico”*.⁵, ovvero,

² Sentenza n. 15063 del 25 ottobre 2002 – La sentenza è stata pronunciata a seguito del ricorso di un contribuente a conseguente il silenzio rifiuto dell'Amministrazione Finanziaria competente per il rimborso di IRPEF pagata nell'anno 1993, superiore al dovuto, per effetto della mancata indicazione nella dichiarazione presentata per detta annualità d'imposta, di un onere deducibile ex art. 10 D.P.R. 917/86: nella fattispecie la somma pagata a titolo di perdita di avviamento. Il giudizio, conseguente il ricorso per Cassazione da parte del Ministero delle Finanze, che ha impugnato il dispositivo favorevole della Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, che nel frattempo aveva riformato la sentenza negativa al contribuente della Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano, è stato emesso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione a seguito di ordinanza della Sezione Tributaria della Corte del 30 gennaio 2001.

³ Articolo 53 della Costituzione

⁴ Articolo 97 della Costituzione

⁵ Sentenza n. 15063 del 25 ottobre 2002

viene affermato il principio della piena ritrattabilità delle dichiarazioni tributarie (redditi, IVA sostituti di imposta) quando, sulla base della corretta applicazione della legge, dalla modifica consegua un minor tributo o un maggior credito rispetto a quello dichiarato.

La pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha avuto come effetto quello di dare chiarezza ad un settore che negli anni precedenti era stato interessato da pronunce giurisprudenziali di segno opposto o di diverso orientamento.⁶

Una volta fissato il suddetto principio generale, nel tempo si sono succedute diverse pronunce che si ritiene possano averne ulteriormente precisato i contenuti e contribuito a rendere più chiara la problematica.

In tale contesto va citata una sentenza della Cassazione Civile – Sezione Tributaria del 2012⁷ nella quale si dispone che:

*”..... L'affermazione di una generale ed automatica emendabilità degli errori commessi dal contribuente nella redazione della dichiarazione, tuttavia, **non può ritenersi estesa alla dichiarazione dei redditi tout court, ma deve correttamente circoscriversi alla indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali (ad es. errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali (concernenti la esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta), rimanendo a tali ipotesi estranea la concreta fattispecie in esame in cui – come riconosciuto peraltro dalla stessa società ricorrente – il***

⁶ Vedasi sentenza Corte di Cassazione n. 1088 del 9 febbraio 1999, sentenza Corte di Cassazione n. 5989 del 3 luglio 1997, sentenza Corte di Cassazione n. 10055 del 1 agosto 2000 – Carmelo Grimaldi – Corriere Tributario n. 15/2011 pag. 1266/1274 “Correzione ampia per le dichiarazioni anche in sede di contenzioso”

⁷ Sentenza n. 7294 del 11 maggio 2012

contribuente, con la stessa dichiarazione, viene ad esercitare una facoltà di opzione riconosciutagli dalla norma tributaria...”.

In pratica in detta decisione la Suprema Corte sostiene che la rettifica della dichiarazione dei redditi è ammessa solo nei casi connessi ad errori “*riconducibili ad una non corretta esternazione di scienza e di giudizio*”, escludendo – di conseguenza – l’emendabilità della dichiarazione in caso di “*errori riferibili ad una manifestazione di volontà negoziale*”.⁸

Sempre in tema di emendabilità della dichiarazione si citano inoltre i seguenti riferimenti giurisprudenziali di legittimità:

Corte di Cassazione sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011

La sentenza è stata emessa a seguito della impugnativa da parte di un contribuente di una cartella di pagamento con la quale era stato richiesto il pagamento delle imposte, recuperate a tassazione da parte dell’Amministrazione Finanziaria, per canoni di locazione dichiarati e poi rettificati in diminuzione perché non riscossi.

I giudici hanno stabilito che la possibilità del contribuente di rettificare quanto in precedenza dichiarato è consentita “... non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi dell’articolo 38 del D.P.R. 602/73, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell’Amministrazione Finanziaria”⁹

Corte di Cassazione sentenza n. 12149 del 30 maggio 2014

⁸ Nel caso di specie una società chiedeva di compensare il reddito di un periodo di imposta (1994) con le perdite di un precedente periodo di imposta (1989) relativamente al quale aveva emendato la dichiarazione in quanto in detta annualità la dichiarazione originaria chiudeva con un utile. Allo stesso tempo chiedeva di compensare le perdite di due distinti anni (1990 e 1992) relativamente ai quali pur avendo dichiarato una perdita, le stesse erano state riportate nel quadro M della dichiarazione tra “le perdite di esercizio di anni pregressi non compensabili”

⁹ Carmelo Grimaldi – Correzione ampia per le dichiarazioni anche in sede di contenzioso – Corriere Tributario 15/2011 pagina 1270. In proposito viene citata anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 22021/2016 ed in parte la sentenza della Corte di Cassazione n. 10055/2000.

Con tale sentenza i giudici di legittimità hanno ribadito che la dichiarazione dei redditi è emendabile anche in giudizio, quando alla base vi sia un errore di fatto o di diritto che abbia inciso sull'imposizione fiscale.

In pratica, con riferimento al principio enunciato dalle Sezioni Unite con la citata sentenza dell'anno 2002, i giudici hanno confermato che non è possibile assoggettare il contribuente al pagamento di imposte in misura superiore a quella che scaturisce dall'applicazione degli articoli 53 e 97 della Costituzione¹⁰.

Corte di Cassazione sentenza n. 18757 del 05 settembre 2014

In questa sentenza la Corte di Cassazione, pur riconoscendo il diritto del contribuente alla emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione dei redditi secondo i principi indicati dalle Sezioni Unite¹¹, dispone che tale facoltà non ha valore assoluto dal momento che il potere di modifica del contribuente deve ritenersi

“ circoscritto all'indicazione dei dati relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive e negative, che integrino errori materiali, quali errori di calcolo o errate liquidazioni degli importi, o formali, quali quelli inerenti l'esatta individuazione della voce del modello e della voce da compilare ...”¹².

Sentenza Corte di Cassazione n. 20415 del 26 settembre 2014

Nel settembre 2014 la Corte di Cassazione è tornata nuovamente sul tema della emendabilità della dichiarazione in pendenza di giudizio, operazione però ammessa solo nelle ipotesi di errori od omissioni di carattere meramente formale, che abbiano

¹⁰ Capacità contributiva (art. 53), correttezza dell'azione amministrativa (art. 97)

¹¹ Sentenza n. 15063 citata

¹² Nel caso di specie il contribuente, aveva ricevuto una cartella di pagamento per aver erroneamente indicato nella dichiarazione IVA un debito che, in quanto scaturente da una fattura emessa nei confronti di un ente pubblico, poteva godere della sospensione ex art. 6 D.P.R. 633/72. La sentenza aveva confermato quanto disposto dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania che riteneva che “ ... l'aver inserito nella dichiarazione originariamente prodotta anche l'IVA non ancora incassata ... non può essere un errore, ma il libero esercizio di una facoltà fissata dal legislatore che pertanto non può essere revocata attraverso una dichiarazione integrativa”

causato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque di un maggior debito di imposta.¹³

Sentenza Corte di Cassazione n. 18180 del 16 settembre 2015

In questa sentenza la Corte di Cassazione dispone che quando per usufruire di un beneficio fiscale il legislatore richieda una specifica manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi tramite la compilazione di un modulo appositamente predisposto dall'Amministrazione Finanziaria, il contribuente conferisce a questa quota della dichiarazione dei redditi valore di atto negoziale e come tale non è ritrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente non dimostri che tale situazione non corretta sia già conosciuta o conoscibile all'Erario stesso.¹⁴

Dall'analisi delle sentenze sopra richiamate e di quanto disposto dalle Sezioni Unite è possibile quindi sintetizzare che il contribuente può accedere all'istituto della modifica della dichiarazione nel momento in cui si vogliono correggere gli errori commessi nell'indicazione dei dati reddituali, nel calcolo delle imposte o nel modello dichiarativo.

Non è possibile procedere in tal senso qualora l'errore deriva da una manifestazione di autonomia negoziale del soggetto.

¹³ Nel caso di specie la dichiarazione integrativa era stata presentata per correggere un errato calcolo della plusvalenza da cessione d'azienda con lo scopo di modificare la base imponibile dell'anno di riferimento. La Cassazione in questo caso ha ritenuto possibile solo la presentazione di una dichiarazione integrativa nel termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa dell'anno d'imposta successivo.

¹⁴ In questa ipotesi il contribuente si era adeguato agli studi di settore non versando l'IVA che ne scaturiva. Il contenzioso si era incardinato a seguito della emissione della cartella esattoriale conseguente il controllo automatizzato di cui all'articolo 36 bis D.P.R. 600/73.

B) LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ERRONEA A FAVORE DEL CONTRIBUENTE

Ai sensi dell'art. 2, c. 8–bis, DPR 322/98, la dichiarazione dei redditi può essere integrata dal contribuente **per correggere errori od omissioni commesse a proprio sfavore (dichiarazione integrativa in diminuzione)**.

La norma richiamata prevede **tre ipotesi di errore**, qualora sia stato indicato:

- un maggior reddito rispetto a quello conseguito;
- una maggiore imposta rispetto a quella dovuta;
- un minor credito d'imposta rispetto a quello spettante.

Dal tenore letterale di tale norma, i tempi per la presentazione della dichiarazione in diminuzione sembrerebbero alquanto ristretti, in quanto il citato **c. 8 bis** prevede che tale dichiarazione possa essere presentata “non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo”.

Se così fosse la norma avrebbe introdotto una **disparità di trattamento** rispetto a quanto previsto dall'art. 2, c. 8 della stessa disposizione di legge relativamente ai termini di presentazione della dichiarazione integrativa a favore dell'Amministrazione finanziaria.

In quest'ultimo caso infatti, la dichiarazione integrativa può essere presentata entro i termini previsti per l'accertamento.

Sul punto cercheremo di fare chiarezza alla luce dell'ormai consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione di cui si è sopra discusso.

I brevi termini per la presentazione della dichiarazione in diminuzione possono trovare spiegazione nel voler consentire al contribuente di utilizzare in

compensazione il credito d'imposta scaturente da detta dichiarazione con il debito d'imposta della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo e permettere al contempo all'Amministrazione finanziaria di avere un congruo lasso di tempo per effettuare il controllo della nuova dichiarazione. Tale conclusione è, infatti, in sintonia con quanto previsto dall'ultimo periodo del **c. 8 bis** che recita: "L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art.17 del decreto legislativo n.241/1997".

Del medesimo avviso si è dimostrata la **Suprema Corte**¹⁵ che ha precisato che il principio generale della emendabilità della dichiarazione non è in contrasto con quanto previsto dal c 8-bis dell'art.2 DPR 322/1998, in quanto **il limite temporale** imposto da tale norma (non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"), è **circoscritto necessariamente ai fini dell'utilizzabilità in compensazione del credito ai sensi dell'art.17 del decreto legislativo n. 241/1997.**

Parimenti, sempre la Suprema Corte con diversa ordinanza¹⁶ ritiene che la presentazione della dichiarazione integrativa è finalizzata all'utilizzo in compensazione di un credito eventualmente risultante e, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso, non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso istaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente stesso. Su questa linea interpretativa si ricorda per completezza anche una ulteriore recentissima Ordinanza¹⁷

¹⁵ Sentenza n. 5399 del 04 aprile 2012

¹⁶ Sentenza 6665 del 01 aprile 2015

¹⁷ Ordinanza Corte di Cassazione 6T n. 22443 del 03 novembre 2015

In conclusione, con i limiti evidenziati, sia la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione che l'orientamento prevalente della dottrina, sono concordi nel ritenere che in generale il termine di un anno per la presentazione della dichiarazione integrativa in diminuzione non può essere il termine ultimo per rettificare la dichiarazione a favore del contribuente, essendo tale termine circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione del credito. Al di fuori di questa ipotesi, il termine ultimo per correggere errori materiali o formali che comportino un errata quantificazione dell'imposta, non può che coincidere con quello previsto per la presentazione della integrativa a sfavore (entro i termini previsti per l'accertamento). In caso contrario ci sarebbe un arretramento rispetto alla tutela già ammessa dalla Corte di Cassazione, circa la generale emendabilità della dichiarazione dei redditi consentendo all'Erario di incamerare un'imposta indebita per mancanza, totale o parziale, del presupposto impositivo.¹⁸

LA POSIZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'Agenzia delle Entrate interpreta **restrittivamente** il diritto del contribuente di emendare gli errori commessi nella dichiarazione dei redditi consentendo unicamente la trasmissione di una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, ai sensi dell'art. 2, c. 8-bis, DPR 322/98.¹⁹

Tale limitazione si basa, secondo l'Amministrazione Finanziaria, sull'esigenza di stabilità amministrativa di acquisizione delle entrate tributarie, che comporta la necessità di assoggettare le dichiarazioni a ristretti vincoli di forma e di tempo.

¹⁸ Art. 53 Costituzione – Art. 97 Costituzione

¹⁹ Circolare n.6/E del 25 gennaio 2002; Risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008; Circolare n.23/E del 4 maggio 2010

Tuttavia, come evidenziato dalla **Corte di Cassazione**²⁰, tale conclusione contrasta con il principio di capacità contributiva e di correttezza dell'azione amministrativa²¹, in quanto rileva la Suprema Corte:

“... Né esigenze di mera stabilità amministrativa, in ossequio alle quali si è sostenuto in un remoto passato la non modificabilità della dichiarazione, possono mai comprimere il diritto del contribuente a versare le imposte secondo il principio di capacità contributiva ...”.

Emendabilità dichiarazioni per mancata imputazione ricavi e costi di competenza

La competenza fiscale segue la competenza economica, come sancito dall'art. 109 del TUIR che stabilisce che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza indipendentemente dalla data d'incasso o del pagamento.

In particolare il secondo comma stabilisce:

“... i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e dalla stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data di cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva della proprietà.

²⁰ Sentenza n. 26187 del 12 dicembre 2014

²¹ Articolo 53 e 97 Costituzione

I corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.”

Tenuto conto di ciò l’Agenzia delle Entrate considera che il principio di competenza è:

... in linea di principio inderogabile, in quanto risponde all’esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell’imputazione, in un periodo di imposta o in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi.²²

Sotto l’aspetto fiscale, il principio di competenza altro non è se non la derivazione del reddito dall’utile di bilancio,²³ sempre che nella redazione dello stesso siano correttamente applicati i principi contabili.

Questa condizione deve essere valutata

... in base agli elementi di fatto delle concrete fattispecie, tenendo conto dei dati e delle informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio.²⁴

Se, successivamente alla redazione del bilancio ed alla conseguente presentazione della dichiarazione, dovessero emergere degli errori e/o omissioni per il mancato rispetto della competenza economica, tali errori saranno rilevati nell’esercizio in cui emergono tramite l’iscrizione in bilancio di sopravvenienze attive o passive straordinarie non tassabili o non deducibili, in quanto prive del requisito della competenza economica.²⁵

²² Circolare 31/E Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Normativa del 24 settembre 2013 pagina 3

²³ Articolo 83 TUIR

²⁴ Circolare 7/E Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale del 28 febbraio 2011

²⁵ Le sopravvenienze passive non sarebbero infatti deducibili ai sensi dell’articolo 101 del TUIR mentre le sopravvenienze attive non sarebbero tassabili ai sensi dell’articolo 88 del TUIR

Gli obiettivi che erano alla base dell'opportunità concessa al contribuente di rettificare il reddito dichiarato in conseguenza all'emersione di errori contabili erano quelli di

...evitare lo spostamento del momento impositivo e di garantire tanto il rispetto del divieto di doppia imposizione (derivante dalla mancata deduzione di un componente negativo) quanto la corretta determinazione del reddito rappresentativo della capacità contributiva riferibile al singolo periodo di imposta.²⁶

Per quanto riguarda gli elementi positivi, la correzione degli errori che hanno portato alla loro omessa imputazione, avviene mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore che può essere trasmessa telematicamente entro i termini per l'accertamento della medesima annualità d'imposta, ossia entro il quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione.²⁷

In tal caso il contribuente dovrà iscrivere una variazione in diminuzione nella dichiarazione relativa all'esercizio nel cui conto economico è stata effettuata la contabilizzazione della rettifica.

Per regolarizzare fiscalmente questa operazione è possibile utilizzare la nuova procedura di ravvedimento operoso che permette di sanare tutte le omissioni, sempre che non siano stati già notificati atti di accertamento, cartelle di pagamento o avvisi bonari.

Nell'ipotesi di costi non dedotti, di competenza di precedenti periodi d'imposta, l'Agenzia delle Entrate, secondo il precedente orientamento, riteneva che potessero essere recuperati non oltre la data di presentazione della dichiarazione integrativa a

²⁶ Circolare Agenzia delle Entrate n. 31/E del 24 settembre 2013 pag. 7

²⁷ La legge di stabilità 2016 ha variato tale termine aumentandolo di un anno

favore, ovvero entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo.

La motivazione di tale limite temporale era da ricercare nella possibilità, riconosciuta al contribuente, di utilizzo dell'eventuale credito emergente dalla correzione secondo la procedura della compensazione.

In caso di superamento di tale limite il contribuente doveva provvedere alla presentazione di apposita istanza di rimborso.

Con la circolare 31/E del 24 settembre 2013²⁸ l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto un'importante novità per i soggetti in contabilità ordinaria consentendo lo spostamento in avanti i termini per la correzione a favore delle dichiarazioni dei redditi nel caso in cui l'errore commesso in un certo periodo d'imposta in cui il soggetto era in contabilità ordinaria abbia influenzato anche gli esercizi successivi, fino a coinvolgere l'ultimo periodo ancora emendabile.²⁹

Così, se il costo non dedotto ha generato nell'anno di competenza ed eventualmente in quelli successivi un maggior reddito, una maggiore imposta o un minor credito, la dichiarazione può essere rettificata entro il quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione.³⁰

Se, ad esempio, l'errore riguarda il periodo d'imposta 2011 e l'errore influisce sui debiti sui crediti degli esercizi successivi, la rettifica può essere effettuata entro il

²⁸ Oggetto della circolare è la correzione degli errori in Bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa.

²⁹ Tale procedura sembra concessa solo ai contribuenti in contabilità ordinaria escludendo quindi quelli in contabilità semplificata. In tema di rispetto della competenza economica per i soggetti in contabilità semplificata vale la pena di notare che l'articolo 7 comma 2 lettera s) del Decreto Sviluppo D.L. 70/2011 ha introdotto una nuova disposizione nel comma 3 dell'articolo 66 del TUIR, modificando parzialmente l'applicazione di tale principio. Tale disposizione oggi in vigore recita quanto segue:

"i costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, in deroga all'articolo 109, comma 2, lettera b), sono deducibili nell'esercizio nel quale è stato ricevuto il documento probatorio. Tale disposizione si applica solo nel caso in cui l'importo del costo indicato dal documento di spesa non sia superiore a euro 1.000".

³⁰ Circolare Agenzia delle Entrate 31/E del 24 settembre 2013 pagina 14

quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, ossia entro il 31/12/2016.³¹

In questo caso il contribuente farà una riliquidazione autonoma della dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, alle annualità successive, fino a quella annualità ancora emendabile.

Quest'ultimo Modello UNICO rappresenterà l'apposita dichiarazione integrativa, in cui devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni autonomamente effettuate dal contribuente.

L'Agenzia delle Entrate, in esecuzione di questo adempimento, ha previsto dalla pubblicazione del Modello UNICO 2015 redditi 2014 degli appositi campi ove indicare gli errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi nell'esercizio di competenza la cui dichiarazione non sia più emendabile.

Si tratta, sempre con riferimento al Modello UNICO 2015 redditi 2014, del quadro RS e nello specifico le righe da RS201 ad RS 230 per UNICO SC ed UNICO PF e da RS 151 a RS 180 per UNICO SP.³²

La compilazione prevede l'indicazione della data d'inizio e fine del periodo d'imposta in cui sono stati commessi gli errori contabili, il riferimento al campo della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale sarebbe stato iscritto un diverso importo rispetto al valore originariamente dichiarato qualora non fosse stato commesso l'errore contabile, ed infine il diverso importo che sarebbe stato dichiarato nel campo precedentemente individuato.

³¹ E' da ritenere che tale limite temporale subisca il necessario aggiornamento conseguente l'aumento di un anno del termine di decadenza della notifica degli avvisi di accertamento contenuto nella legge di stabilità 2016.

³² Dall'esame delle bozze dei Modelli UNICO 2016 redditi 2015 tali riferimenti sono stati riproposti.

Debbono poi essere indicati gli effetti della riliquidazione nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi a quello in cui è stato commesso l'errore fino al periodo d'imposta precedente alla dichiarazione integrativa.

Elaborato da:

Commissione studio – Area Tributaria

Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Viterbo

Roberto Maggi - Marco Pezzola - Beatrice Vinciarelli - Roberto Vinciarelli