Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di giovedì 21 dicembre 2017

DICHIARAZIONI

Integrativa inefficace se la contestazione è già notificata

di **Raffaele Pellino**

In tema di imposte sui redditi, costituisce "**causa ostativa**" alla presentazione della dichiarazione **integrativa** (articolo 2, comma 8, del DP.R. 322/1998) la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione della **dichiarazione originaria** in quanto "*se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore*".

Questo è quanto sostenuto dalla Cassazione nell'ambito della **sentenza n. 28172 del 24 novembre 2017**.

Ma veniamo ai fatti.

La controversia trae origine da un avviso accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate a seguito di controllo sulla dichiarazione dei redditi: con l'atto di accertamento l'ufficio ha inteso recuperare a tassazione i **costi indebitamente dedotti**. Tuttavia, nelle more dell'accertamento, il contribuente aveva presentato una dichiarazione "**integrativa**" rettificando le irregolarità.

Ciò premesso, il contribuente ricorreva in commissione tributaria provinciale contro l'Ufficio chiedendo l'annullamento dell'atto impositivo in quanto riteneva che, con la presentazione dell'integrativa, le irregolarità della dichiarazione "originaria" fossero **automaticamente** sanate. I giudici di 1° grado hanno respinto l'impugnazione del contribuente sottolineando che l'inizio dell'**attività** di **controllo** da parte dell'Amministrazione inibisce la correzione della dichiarazione; diversamente, la commissione tributaria regionale ha **accolto** le pretese del contribuente.

A fronte di quest'ultima decisione, l'Ufficio ha proposto ricorso per Cassazione ritenendo censurabile quanto sostenuto dai giudici di secondo grado in merito alla "violazione e falsa applicazione" degli articoli 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998, e 13 del D.Lgs. 472/1997, in relazione all'articolo 360 n. 3 del codice di procedura civile. La CTR, infatti, si sarebbe posta in contrasto con il principio, per il quale, **dopo la contestazione della violazione resta preclusa ogni possibilità di regolarizzazione**.

Intervenendo sul punto, la Corte di Cassazione, contrariamente a quanto sostenuto dai giudici di merito di secondo grado, ha precisato quanto segue: *"L'Agenzia delle Entrate sottolinea... la sostanziale difformità della dichiarazione integrativa di cui al comma 8° dell'art. 2 con l'istituto del*

ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs. 472/1997. Tanto premesso il Collegio rileva che la censura del contribuente rientra in tale previsione normativa, risultando erroneo il richiamo, sia dei primi Giudici e sia dell'Ufficio al comma 8 bis del DPR n. 322/98 ed art. 13 D.Lgs.472/1997 risultando la loro applicazione sottoscritta ai soli casi di ravvedimento operoso". Ne consegue che - come precisato dai giudici - **costituisce causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa** (**articolo 2, comma 8, del D.P.R.322/1998**), la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione di precedente dichiarazione, in quanto "*se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse la correzione si risolverebbe in un **inammissibile strumento di elusione** delle sanzioni previste dal legislatore*".

Nello stesso senso la **sentenza n. 15015/2017** in cui la Cassazione, pur riferendosi ad una situazione diversa (omessa separata indicazione, in dichiarazione, delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzate in Stati c.d. *black list*) ha rilevato che "***dopo la contestazione di una violazione è preclusa ogni possibilità di regolarizzazione**, posto che, ove fosse possibile porre rimedio alla mancata separata indicazione dei costi in oggetto (o a qualunque altra irregolarità) anche dopo la contestazione della relativa violazione o l'inizio di attività di verifica e controllo, la correzione stessa si risolverebbe (come rilevato da Corte Cost. n. 392 del 23 luglio 2002) in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza della correlativa prescrizione (v. Cass. nn. 23745 e 15285 del 2015; n. 20081 del 2014; n. 5398 del 2012)*".

Viene, così **accolto il ricorso dell'Ufficio** e rinviato il giudizio in CTR per l'adozione di una congrua "motivazione" anche in ordine alle spese del giudizio.

Pertanto, anche l'attuale formulazione degli **articoli 2, comma 8**, e **8, comma 6-*bis*, del D.P.R. 322/1998**, benché orientata ad una generale possibilità di correggere errori o omissioni commessi nella compilazione delle dichiarazioni già presentate, non oltre i termini previsti per l'accertamento da parte del Fisco (**articolo 43 del D.P.R. 600/1973**), dovrà fare i conti con l'**impossibilità** di **emendare** la dichiarazione **dopo la notifica dell'atto di contestazione** da parte dell'ufficio.