

Dichiarazioni

Errori della dichiarazione emendabili con l'impugnazione della cartella di pagamento

Cassazione, Sez. trib., Ord. 5 settembre 2019 (19 febbraio 2019), n. 22197 - Pres. Cristiano - Rel. Succio

Dichiarazioni - Emendabilità - Indicazione erronea in dichiarazione - Impugnazione della cartella di pagamento - Prova del contribuente dell'errore - Necessità

Il contribuente può opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria. Qualora sia l'Erario ad agire, è nella sede processuale, di impugnazione della cartella di pagamento che liquidi quanto indicato erroneamente in dichiarazione, che il contribuente potrà sempre dar prova dell'errore ed ottenere l'annullamento dell'atto impugnato.

Rilevato

che:

- la Comm. trib. reg. Campania ha rigettato l'appello proposto da IMIT Immobiliare S.p.A. avverso la sentenza della Comm. trib. prov. che aveva, a sua volta, respinto il ricorso della società avverso la cartella esattoriale notificatale, a seguito di controllo automatizzato, per l'omesso pagamento dell'IVA 2007;
- avverso la sentenza, depositata il 28 ottobre 2013, IMIT propone ricorso per cassazione affidato a un unico motivo; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Considerato

che:

- con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471/1997, art. 13, per avere la Comm. trib. reg. erroneamente ritenuto precluso il ravvedimento operoso della contribuente, esercitato tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa anteriore al ricevimento dell'avviso di irregolarità;
- il motivo è fondato, anche se per ragioni di diritto diverse da quelle dedotte dalla ricorrente;
- va premesso che ciò che unicamente si evince dalla lettura della sentenza impugnata è che la cartella dedotta in giudizio è stata notificata a IMIT per l'omesso versamento del debito IVA risultante dalla dichiarazione 2008 (relativa all'anno 2007) e che la società ha tardivamente presentato una dichiarazione in rettifica;

- non v'è traccia in sentenza delle ragioni sottese alla pretesa tributaria né dei motivi per i quali la società vi si è opposta;

- ciò precisato, va ricordato che le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 43, se diretta ad evitare un danno per la PA (D.P.R. n. 322/1998, art. 2, comma 8), mentre, se intesa, come nel caso di specie, ai sensi del successivo comma 8-bis, a emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo (SS.UU, sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016; conf. Sez. V, ordinanza n. 11507 del 11 maggio 2018; già in precedenza Sez. V, sentenza n. 373 del 13 gennaio 2016; e Sez. V, sentenza n. 19537 del 17 settembre /2014, per la quale solo l'istanza di rimborso può essere proposta anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo);

- tuttavia, sempre con la citata sentenza n. 13378/2016, le Sezioni Unite hanno comunque chiarito che la natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il disposto dell'art. 10 Statuto del contribuente - secondo cui i rapporti fra contribuente e Fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede - il principio di capacità contributiva, nonché il diverso piano sul quale operano le norme in tema di accertamento e riscossione, comportano l'inapplicabilità in sede giudiziaria delle

decadenze prescritte per la sola fase amministrativa, con la conseguenza che il contribuente può opporsi, in detta sede, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria;

- oggetto del contenzioso tributario è infatti l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente;

- è agevole rilevare che in tal caso non si verte in tema di dichiarazione integrativa *ex* citato art. 2, onde non può escludersi il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, allegando le circostanze, quali anche errori od omissioni presenti nella dichiarazione, che provano l'insussistenza del credito preteso;

- pertanto, ove sia l'Erario ad agire, è nella sede processuale, di impugnazione della cartella di pagamento che liquidi quanto indicato erroneamente in dichiarazione, che il contribuente potrà sempre dar prova dell'errore e ottenere l'annullamento dell'atto impugnato;

- la Comm. trib. reg. che, con motivazione scarna e scarsamente comprensibile, si è limitata ad accertare che dal Quadro VL della dichiarazione presentata da ITEM il 16 gennaio 2010 risultano importi diversi da quelli esposti nella dichiarazione 2008 e che la dichiarazione integrativa è stata presentata oltre i termini previsti dalla legislazione vigente, senza compiere alcun ulteriore approfondimento, ha dunque violato il su enunciato principio;

- la sentenza impugnata va pertanto cassata, con rinvio della causa, per un nuovo esame, alla Comm. trib. reg. Campania, in diversa composizione, che liquiderà anche le spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Comm. trib. reg. Campania, in diversa composizione, anche per le spese di questo giudizio di legittimità.

Emendabilità delle dichiarazioni fiscali. Excursus storico e questioni interpretative attuali *di Gianluca Boccalatte (*)*

L'ordinanza della Suprema Corte n. 22197/2019 ribadisce il consolidato principio in base al quale - anche prima della novella legislativa del 2016, che ha riformulato le disposizioni, in materia di ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali, dettate dal D.P.R. n. 322/1998 - il contribuente, che non abbia presentato una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni a proprio sfavore, può comunque emendare la propria dichiarazione in sede processuale, dando prova dell'errore commesso e ottenendo pertanto l'annullamento dell'atto impositivo emesso per effetto di quanto indicato erroneamente in dichiarazione. Più che per il principio di diritto, la pronuncia della Corte di cassazione si dimostra interessante come occasione per effettuare una ricostruzione storica e per enucleare le tematiche interpretative attuali.

Il regime vigente prima del 2016

Prima della novella legislativa del 2016, nell'impianto del D.P.R. n. 322/1998 al tema della rettificabilità della dichiarazione fiscale (1)

erano dedicate due statuizioni, contenute nei commi 8 e 8-bis (2) dell'art. 2 (3), in base alle quali le dichiarazioni (dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei sostituti d'imposta e dell'IVA) potevano essere integrate:

(*) *Avvocato - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili Piazza*
(1) Prima dell'emanazione del D.P.R. n. 322/1998, la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione fiscale era stata riconosciuta, a decorrere dal 1° gennaio 1991, dall'ultimo comma dell'art. 9 del D.P.R. n. 600/1973. Nello specifico, la norma in questione (nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 14, comma 1, lett. a, Legge 29 dicembre 1990, n. 408) prevedeva che la dichiarazione potesse essere integrata, per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione, da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, a

condizione che "non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32".

(2) Comma aggiunto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, in vigore dal 1° gennaio 2002.

(3) Detti commi riguardavano le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta. Il successivo art. 8, comma 6, estendeva l'applicazione della disciplina dettata dai commi in questione alla dichiarazione relativa all'IVA.

- per correggere errori od omissioni, mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini per l'accertamento dei relativi tributi (art. 2, comma 8);

- per rimediare a errori od omissioni in danno del contribuente, "mediante dichiarazione da presentare, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17" (art. 2, comma 8-bis).

La normativa richiamata fece emergere quattro questioni interpretative, vale a dire:

- quale fosse il termine per la presentazione di una dichiarazione integrativa *in bonam partem*: se entro il termine prescritto per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, oppure - al pari della dichiarazione integrativa a sfavore - entro il termine decadenziale fissato per l'esercizio della potestà accertativa; secondo questa seconda tesi, in altre parole, il disposto del comma 8-bis si sarebbe posto in un rapporto di *species ad genus* rispetto a quello del comma 8, con la conseguenza di attribuire valenza al termine breve fissato dal comma 8-bis ai soli fini della compensazione;

- se accanto alla dichiarazione integrativa continuasse a convivere, come "rimedio" autonomo, l'istituto del rimborso;

- se il contribuente che non avesse rettificato la propria dichiarazione potesse comunque emendarla in sede processuale, opponendosi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco, anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato;

- se e quali limiti incontrasse, sotto il profilo oggettivo, il principio dell'emendabilità della dichiarazione.

Il dibattito sulle tematiche in questione è arrivato a risoluzione con la sentenza 30 giugno 2016, n.

13378, nella quale le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno statuito che:

- gli errori o le omissioni in danno del contribuente potevano essere emendati non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo;

- la dichiarazione integrativa *in bonam partem* rappresentava "una tutela distinta dalla domanda di rimborso";

- il contribuente poteva opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco - anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato - allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria (principio discendente, nel ragionamento della Suprema Corte da: "La natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10, dello Statuto del contribuente - secondo cui i rapporti tra contribuente e Fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede");

- la dichiarazione fiscale rimaneva irretrattabile "per il sopravvenire di decadenze", dovendosi ritenere preclusa la possibilità di rettificare *in melius* la dichiarazione che non contenga un'indicazione prevista a pena di decadenza del relativo beneficio: situazione da ravvisare come eccezione, quindi, al principio della generale e illimitata emendabilità delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili.

La novella legislativa del 2016

L'art. 5 del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016) ha riscritto le disposizioni dettate dal D.P.R. n. 322/1998 (4) in materia di emendabilità della dichiarazione, prevedendo che:

- le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei sostituti

(4) L'emendabilità delle dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta è disciplinata dall'art. 2, commi 8 e 8-bis del D.Lgs. n. 241/1997, mentre la rettifica della dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto non

è più regolata mediante un rinvio alla disciplina relativa alle altre dichiarazioni, bensì direttamente dai commi, 6-bis, 6-ter, 6-quater e 6-quinquies dell'art. 8.

d'imposta e dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate - sia *in peius* che *in melius* - entro i termini per l'accertamento dei tributi in questione;

- il contribuente ha in ogni caso la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito o di una minore eccedenza detraibile.

La novella legislativa, quindi, ha, da una parte, previsto l'unificazione sotto il profilo del termine per la presentazione delle dichiarazioni integrative, indipendentemente dalla "direzione" delle stesse, e dall'altra parte, ha codificato il principio - già consolidato in giurisprudenza - dell'emendabilità della dichiarazione in sede processuale. Il legislatore ha evidentemente preso le mosse dal quadro interpretativo ricostruito dalla sentenza n. 13378/2016 delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, rilevando come ne emergesse un disallineamento tra la posizione del contribuente e quella dell'Amministrazione finanziaria e, in ultima analisi, una non perfetta congruenza tra i principi sistematici cui il sistema deve essere ispirato e le conclusioni finali in termini di specifica disciplina dettata dal D.P.R. n. 322/1998. Come è chiarito nel *Dossier* "Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili - D.L. n. 193/2016 - A.C. 4110" predisposto dal Senato della Repubblica e dalla Camera dei deputati "al riguardo la relazione governativa afferma che, essendo stato

riconosciuto il diritto del contribuente di far valere in ogni caso gli errori a proprio favore in sede contenziosa per opporsi alle pretese del Fisco, nonché mediante presentazione di istanza di rimborso, non si vede perché non si debba riconoscere la possibilità di far valere i medesimi errori in via autonoma e senza appesantire né la macchina amministrativa né quella giudiziale con ulteriori procedimenti e giudizi volti ad accertare il diritto al rimborso; ciò tanto più in un sistema, come quello fiscale italiano, fondato sull'autoliquidazione delle imposte e che ha già conosciuto a livello sistemico l'affermazione di modalità di auto-rettifica da parte del contribuente degli errori commessi in sede dichiarativa anche oltre l'anno e con possibilità di beneficiare da subito della compensazione degli eventuali crediti".

Il nuovo regime ha sollevato dei dubbi interpretativi.

In primo luogo, ci si è interrogati sulla possibile valenza retroattiva dell'unificazione dei termini per la rettifica della dichiarazione. Nello specifico, nei contenziosi aventi a oggetto dichiarazioni integrative *in melius* presentate oltre il termine breve, i contribuenti, risultando soccombenti per effetto del principio statuito al riguardo dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, hanno ovviamente invocato l'applicabilità della modifica normativa del 2016.

La Corte di cassazione ha respinto questa tesi, affermando che le disposizioni introdotte dall'art. 5 del D.Lgs. n. 193/2016 hanno natura innovativa e irretroattiva (5).

(5) In tal senso, l'ordinanza 24 agosto 2018, n. 21120; la sentenza 18 gennaio 2019, n. 1291; e l'ordinanza 28 giugno 2019, n. 17506. Quest'ultimo provvedimento contiene la motivazione più articolata. In dettaglio, la Suprema Corte ha chiarito che la novella legislativa non ha natura interpretativa e, pertanto, non può applicarsi retroattivamente al caso di specie, in quanto: la rubrica dell'art. 5 cit. non reca la menzione di norma di interpretazione autentica del D.Lgs. n. 322/1998, art. 2, comma 8; la nuova disposizione riformula integralmente quella precedente e, quindi, non ci si trova di fronte a un precetto normativo unitario, "tale da far ritenere che le due disposizioni si saldino fra loro dando luogo a un nuovo precetto normativo (Corte cost., sentenza 3 dicembre 1993, n. 424)"; "appare assente dalla disposizione del menzionato art. 5 un contenuto normativo diretto a chiarire il senso della norma preesistente, ovvero volto a escludere o a enucleare uno dei sensi fra quelli ragionevolmente ascrivibili alla norma interpretata (Corte cost., sentenza 28 marzo 2008, n. 74), non intervenendo la

suddetta disposizione a chiarire una determinata espressione linguistica dell'art. 2, comma 8, bensì riformulandone i presupposti di applicazione"; la nuova disposizione non risolve un contrasto interpretativo in atto, visto che tale contrasto era stato già definito dalla sentenza n. 13378/2016. Inoltre, la Corte di cassazione ha precisato che nella fattispecie *de qua* non può nemmeno rilevarsi il venir meno di una sanzione impropria (*i.e.* la decadenza dalla facoltà di emendare la dichiarazione *in melius* entro il termine breve), in quanto "le sanzioni improprie - ove aventi carattere procedimentale -, attongono al caso in cui al contribuente che abbia violato determinati obblighi vengono preclusi determinati mezzi di tutela, ovvero venga inasprito il potere di accertamento dell'Amministrazione; diversamente, attraverso la fissazione di un termine di emendabilità delle dichiarazioni fiscali per il sopravvenire di decadenza (Cass., SS.UU., n. 13378/2016, cit.) non si procede ad aggravare la situazione del contribuente quale conseguenza riflessa di una sua condotta inosservante di un obbligo di

In secondo luogo, ci si è chiesti se la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa *in melius* entro i termini per l'accertamento e, quindi, oltre la tempistica concessa per presentare un'istanza di rimborso, faccia venire meno una funzione sistematica a quest'ultima e, conseguentemente, porti all'abrogazione implicita dell'istituto, in quanto assorbito nella "nuova" dichiarazione integrativa a favore a termine lungo.

La risposta a questo quesito non può che essere nel senso della permanenza, anche nel nuovo regime, dell'alternatività dei due rimedi, i quali sono sicuramente accomunati dal fine ultimo "di consentire ai contribuenti di ripristinare la 'verità' fiscale" (6) ma, in modo altrettanto indubitabile, lo perseguono attraverso uno schema procedurale e garantiscono effetti diversi: schemi ed effetti la cui convivenza è condizione necessaria perché possa ritenersi effettivamente garantito il rispetto del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione.

Infatti, presentando una dichiarazione integrativa il contribuente va potenzialmente incontro a sanzioni sia amministrative che penali, mentre la presentazione di un'istanza di rimborso dà vita soltanto a un procedimento amministrativo e, eventualmente, a un giudizio tributario, i cui esiti altri non possono essere che il riconoscimento della correttezza o meno del diritto vantato dal contribuente, senza misure sanzionatorie di alcun tipo.

Conclusione questa che trova ulteriore conferma se si analizza la questione sotto un differente angolo visuale, considerando che l'emendabilità della dichiarazione è prevista anche per gli errori dovuti a questioni di interpretazione giuridica, vale a dire nei casi in cui il contribuente si trovi nell'incertezza di inquadrare correttamente una fattispecie (circostanza non proprio rara, purtroppo, nel nostro ordinamento).

Ecco allora che bisogna rammentare come, essendo improponibile un'azione di accertamento nel giudizio tributario, e quindi non

potendosi demandare in via preventiva a un giudice la risoluzione di una problematica interpretativa, il contribuente - soprattutto nel caso in cui sussista un dubbio giuridico - non può essere lasciato di fronte a un *aut-aut*: o sposare la propria interpretazione, ma con il rischio di essere poi sanzionato, o rinunciare a farla valere.

Ciò a maggior ragione nelle situazioni in cui la tesi contraria a quella del contribuente sia stata formalizzata in un intervento di prassi dell'Amministrazione finanziaria: circostanza che renderebbe improbabile ottenere in sede contenziosa la disapplicazione - per obbiettiva incertezza interpretativa - delle sanzioni irrogate.

Inoltre, se è vero che dopo la novella legislativa del 2016 un contribuente ha per la dichiarazione integrativa *in bonam partem* una tempistica più favorevole di quella per la presentazione di un'istanza di rimborso (ma che non infrequentemente si rivela non sufficiente per la risoluzione di una determinata tematica, soprattutto alla luce della durata media di un giudizio che arrivi fino al grado di legittimità), è vero anche che, in caso di formazione del silenzio-rifiuto, l'istante - ai sensi dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - può proporre impugnazione dinnanzi alla Comm. trib. prov. competente fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto: prescrizione che nel caso di specie matura dopo dieci anni.

In altre parole, la presentazione di un'istanza di rimborso rimane - e deve rimanere - uno strumento con sue specifiche peculiarità e con un ruolo essenziale nella salvaguardia dell'applicazione della giusta imposta.

I limiti oggettivi all'emendabilità delle dichiarazioni fiscali

Si è detto come nella sentenza n. 13378/2016 le Sezioni Unite della Corte di cassazione abbiano confermato l'orientamento prevalente in materia di limiti oggettivi all'emendabilità delle dichiarazioni fiscali.

legge". Di conseguenza, non è utilmente invocabile l'applicazione del principio del *favor rei* dettato dall'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

(6) Assonime, circolare n. 3 del 20 febbraio 2017.

In base a questo orientamento - ribadito nella successiva ordinanza 30 novembre 2018, n. 31052, che richiama altre numerose pronunce di legittimità sul punto - bisogna distinguere tra gli errori e le omissioni commessi nella parte delle dichiarazioni fiscali che costituiscono dichiarazioni di scienza (regola) e quelli che invece attengono a precise manifestazioni di volontà espresse dal contribuente attraverso la compilazione di uno specifico modulo della dichiarazione o di un adempimento da formalizzare sempre all'interno della dichiarazione medesima (eccezione).

Nel primo caso, la ritrattabilità della dichiarazione incontra solo limiti temporali, senza essere nemmeno soggetta all'iniziativa del contribuente, il quale può non correggere errori e omissioni mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa, bensì attendere l'azione accertativa del Fisco e quindi ritrattare la propria dichiarazione originaria in sede processuale.

Nella seconda ipotesi, invece, "la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile, anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione", con la conseguenza che la dichiarazione non può essere emendata in nessun modo: né mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa, né attraverso un'istanza di rimborso, né tanto meno opponendosi in contenzioso alla pretesa erariale. Salvo il caso, veramente di scuola, in cui si possano ravvisare l'essenzialità e l'obiettivo riconoscibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'errore commesso dal contribuente.

Ora, non potendo affrontare in questo intervento tutta la tematica *de qua*, ci si limiterà qui a sottolineare che, se si vuole garantire che il sistema tenti di condurre davvero alla "verità fiscale", appare evidente che il principio giurisprudenziale di cui sopra debba quanto meno essere interpretato - restrittivamente - nel senso che i casi di irretrattabilità della dichiarazione debbano essere limitati solo e soltanto alle

ipotesi in cui il legislatore abbia espressamente previsto: i) un adempimento specifico da eseguire in dichiarazione; e ii) che il mancato rispetto di detto adempimento in dichiarazione sia causa di decadenza.

Principio interpretativo che purtroppo non sempre viene rispettato dall'Amministrazione finanziaria.

Basti pensare che alcuni Uffici stanno contestando la validità di dichiarazioni integrative presentate, o di emende in sede processuale di dichiarazioni originarie, da parte di contribuenti che non avessero inizialmente usufruito del regime di detassazione previsto dalla c.d. Tremonti ambiente (art. 6, commi 13-19, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388). Ciò nonostante la normativa: a) non presupponesse, ai fini della relativa fruizione del beneficio, l'effettuazione di alcuna opzione, né tanto meno la compilazione di uno specifico quadro o modulo, bensì richiedesse la mera indicazione dell'importo della detassazione nel rigo nella dichiarazione dei redditi (relativa all'anno degli investimenti ambientali) in cui confluivano globalmente e indiscriminatamente le variazioni in diminuzione; e b) non sanzionasse la mancata indicazione in dichiarazione dell'importo della detassazione come causa di decadenza dalla detassazione stessa. E ciò nonostante l'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 58/E del 20 luglio 2016 - nel chiarire che "la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di avvalersi di tale deduzione in sede di dichiarazione dei redditi integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998. Decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione a favore di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998, è altresì possibile recuperare l'agevolazione presentando un'istanza di rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602" - abbia riconosciuto l'emendabilità della dichiarazione che originariamente non contemplasse la detassazione in questione.