

dell'eccedenza pregressa ACE della società incorporata, riportata dalla banca nel Modello Redditi 2017 relativo al periodo di imposta 2016.

In conclusione, come avvertito, per tutti i motivi sopra esposti, viene accolto il terzo motivo di ricorso, dichiarando assorbiti i restanti, con conseguente riconoscimento del credito d'imposta IRES 2016 di euro 142.924,00.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

In relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso della società contribuente. Compensa le spese del giudizio.

Emendabilità delle dichiarazioni fiscali. Dove siamo e dove dovremmo arrivare *di Gianluca Boccalatte (*)*

La sentenza n. 1545/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano - richiamando il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di emendabilità delle dichiarazioni fiscali - ha statuito che la mancata compilazione del prospetto Deduzione per capitale investito proprio (ACE) è emendabile in sede contenziosa. Il cammino normativo/giurisprudenziale relativo alla tematica dell'emendabilità delle dichiarazioni fiscali ha raggiunto un risultato consolidato, consistente nell'aver attribuito centralità alla distinzione tra dichiarazione di scienza e manifestazione di volontà. Ma alla parola fine non si è ancora arrivati: quindi, la problematica merita ancora qualche riflessione.

La sentenza in commento, nel recepire il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di emendabilità delle dichiarazioni fiscali, fornisce l'occasione per fare il punto della situazione relativamente alla tematica in questione, partendo dall'inquadramento storico per arrivare alla disamina delle prospettive attuali.

Punto della situazione

Le disposizioni dettate dal D.P.R. n. 322/1998 in materia di emendabilità della dichiarazione sono state rimodellate nel 2016, più precisamente dall'art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (1). La novella legislativa *de qua* è intervenuta a consolidare e a implementare normativamente i principi dettati - a chiusura di un lungo dibattito

- dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378.

Più precisamente, il legislatore ha:

- confermato l'orientamento giurisprudenziale di legittimità sotto il profilo della possibilità di opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria;

- ha ampliato gli orizzonti, temporali e procedurali, dell'emenda della dichiarazione, stabilendo: da un lato, che le dichiarazioni fiscali possono essere integrate, sia a danno che a favore del contribuente, entro i termini per l'accertamento dei tributi oggetto di dichiarazione (2); dall'altro lato, che il contribuente, che non abbia

(*) *Avvocato - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili Piazza*

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016. Nell'impianto originario del D.P.R. n. 322/1998 al tema della rettificabilità della dichiarazione fiscale erano dedicate due statuizioni, contenute nei commi 8 e 8-bis dell'art. 2, in base alle quali le dichiarazioni (dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei sostituti d'imposta e dell'IVA) potevano essere integrate: 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. 241/1997, art. 17" (art. 2, comma 8-bis).

(2) Nella vigenza del regime precedente, era insorto un contrasto in merito all'identificazione del 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 e, pertanto, in un rapporto di *species a genus* - entro il termine