



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

PARTE SECONDA

La dichiarazione è emendabile indipendentemente dal termine previsto all'art. 2, comma 8-bis, del d.p.r. n. 322/1998*

Commento a Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 12 gennaio 2016 (17 settembre 2015), n. 313 - Pres. Rel. Dott. Marcello Iacobellis

di Daniela Casale

Dottore di ricerca in Diritto Tributario

Seconda Università degli Studi di Napoli

e Angelo Parente

Dottore di ricerca in Diritto Tributario dell'Impresa

Seconda Università degli Studi di Napoli

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE-T-

Composta dai Sigg.ri Magistrati:

Dott. Marcello Iacobellis

Dott. Marcello Caracciolo

Dott. Mario Cigna

Dott. Antonello Cosentino

Dott.ssa Roberta Crucitti

ha pronunciato la seguente:

Presidente Rel.

Consigliere

Consigliere

Consigliere

Consigliere

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Società Cooperativa a r.l. Edile Sogno, in persona del legale rapp.te pro tempore, elett.te dom.to in *(omissis)*, presso lo studio dell'avv. *(omissis)*, rapp.to e difeso dall'avv. *(omissis)*, giusta procura in atti-----

-----Ricorrente

Contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rapp.te pro tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che lo rappresenta e difende per legge-----

-----Controricorrente

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 20/20/2011 depositata il 18/02/2011;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del giorno 17/09/2015 dal Dott. Marcello Iacobellis;

* I paragrafi 1-3 sono a cura di Daniela Casale; i paragrafi 2-4 sono a cura di Angelo Parente.

Svolgimento del processo

La controversia promossa dalla Società Cooperativa a r.l. Edile Sogno contro l'Agenzia delle Entrate ha ad oggetto l'impugnativa della cartella di pagamento n. 06420080001227160 per Ires e Irap 2004. Con la decisione in epigrafe, la CTR ha rigettato l'appello proposto dalla contribuente contro la sentenza della CTP di Mantova n. 21/5/2009 che ne aveva respinto il ricorso, sul rilievo che la dichiarazione integrativa era stata presentata oltre il termine annuale di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.p.r. 322/1998.

Il ricorso proposto si articola in due motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate. A seguito di relazione ex art. 380-*bis* c.p.c. è stata fissata l'udienza del 17 settembre 2015 per l'adunanza della Corte in Camera di Consiglio, con rituale comunicazione alle parti costituite.

Motivi della decisione

Con primo motivo la ricorrente assume l'insufficiente motivazione circa l'interpretazione dell'art. 2, comma 8 e comma 8-*bis*, del d.p.r. n. 322/1998.

La censura è inammissibile in quanto relativa alla interpretazione di una norma giuridica.

Con secondo motivo la ricorrente assume la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 e 8-*bis*, del d.p.r. n. 322/1998, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. laddove la CTR ha ritenuto non suscettibile di contestazione la pretesa impositiva contenuta nella cartella impugnata.

La censura è fondata. Questa Corte (sent. 6665/2015) ha affermato l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione. Ed invero la dichiarazione non si configura quale atto negoziale e dispositivo, bensì reca una mera esternazione di scienza o di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (sent. n. 2229 del 6 febbraio 2015; sent. n. 4049 del 27 febbraio 2015; Cass. sez. 5, n. 5852 del 13 aprile 2012; sentenza n. 14932 del 6 luglio 2011).

Il termine annuale di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.p.r. n. 322/1998, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione il credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973 (Cass. sez. 5, sent. n. 4049 del 27 febbraio 2015; sez. 5, sent. n. 19537 del 17 settembre 2014; sez. 5, sent. n. 6253 del 20 aprile 2012), non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo. Il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, nonché il rispetto dei principi della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comportano l'inapplicabilità in tale sede, di

decadenze relative alla sola fase amministrativa. Oggetto del contenzioso giurisdizionale instaurato è l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi che il medesimo assume diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Di talché in tale sede, laddove ci si opponga ad un atto impositivo emesso sulla base di dati forniti dal contribuente, non si verte in tema di "dichiarazione integrativa" ex art. 2 cit., bensì in ordine alla fondatezza della pretesa tributaria, alla luce degli elementi adottati dalle parti, nel rispetto dei relativi oneri probatori. In tal senso va quindi riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine di cui all'art. 2 cit. (v. Cass. 10775/2015; Cass. sez. 6-5, ordinanza n. 3754 del 18 febbraio 2014; Sez. 5, sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011).

Consegue da quanto sopra la cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto ed il rinvio, anche per le spese di questo giudizio di cassazione, ad altra sezione della CTR della Lombardia.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese di questo giudizio di cassazione, ad altra sezione della CTR della Lombardia.

Così deciso in Roma, 17 settembre 2015

Depositato in Cancelleria, 12 gennaio 2016

ABSTRACT

The declaration submitted by the taxpayer may be amended, not only within the limits of the right to reimbursement, but also in litigation in order to oppose the increased tax claim of the tax authorities. This interpretation is confirmed by the recent pronouncement of the Supreme Court, with the decree of January the 12, 2016, n. 313.

SINTESI

La dichiarazione presentata dal contribuente può essere da questi emendata, non soltanto entro i limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ma anche in sede contenziosa al fine di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco. Questa la linea interpretativa confermata anche dalla recente pronuncia della Cassazione, con l'ordinanza in commento del 12 gennaio 2016, n. 313.

SOMMMARIO: 1. Premessa. – 2. La fattispecie in esame – 3. Sulla emendabilità della dichiarazione pro contribuente: i differenti orientamenti giurisprudenziali – 4. La Decisione della Corte di Cassazione nella pronuncia in commento: osservazioni

1. Premessa

Nella pronuncia in commento, i giudici di legittimità affrontano nuovamente il complesso tema della emendabilità della dichiarazione¹, ossia della ritrattabilità di quest'ultima da parte del contribuente.

Come è noto l'art. 2 del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, prevede la possibilità per il contribuente di rettificare la dichiarazione originaria mediante la presentazione di una nuova dichiarazione, cosiddetta "integrativa".

Non è raro, infatti, che solo successivamente alla presentazione della dichiarazione, talvolta anche decorsi alcuni anni, il contribuente si renda conto di aver commesso degli errori, che anche a proprio svantaggio incidono sulla

¹Tra le più recenti, si veda G. Antico e M. Genovesi, *I termini per rettificare pro contribuente la dichiarazione fiscale: una questione ancora aperta*, in *il fisco*, 2016, n. 1, p. 1-49; R. Fanelli, *La parola alle Sezioni Unite sui termini per emendare la dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2015, n. 47, p. 4637; V. Guarini e G. Cataldi, *Sull'emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa devono prevalere i principi costituzionali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, n. 12, p. 925; G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, n. 6, p. 10954; M. Damiani, *I limiti strutturali all'emendabilità delle dichiarazioni fiscali*, in *Corr. trib.*, 2012, n. 25, p. 1913; S. Ginanneschi, *Ammissibilità di nuovi profili giuridici e divieto di nuove «eccezioni» nei giudizi di appello sul «silenzio rifiuto» di rimborso*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, n. 12, p. 954; M. Nussi, *L'emendabilità degli errori della dichiarazione in sede di impugnativa del ruolo tra esigenze sostanziali e pericolose implicazioni processuali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, n. 4, p. 303; A. Baldassarre, *Il rapporto tra la dichiarazione integrativa in melius e l'istanza di rimborso*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 3, p. 20485; C. Grimaldi, *La CTP di Modena amplia l'emendabilità della dichiarazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, n. 12, p. 1084; M. Nussi, *Ancora sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi (anche) tramite istanza di rimborso*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, n. 1, p. 77; I. Sala, (Sent. n. 18076/2008: Iva) - è emendabile la dichiarazione Iva entro lo stesso termine utilizzato dall'Ufficio ai fini della rettifica, in *Rass. trib.*, 2009, n. 4, p. 1167; M. Logozzo, *Unicità del termine per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria del contribuente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, n. 10, p. 872; G. Boletto, *Brevi note in tema di dichiarazione "ultratardiva"*, in *Rass. trib.*, 2007, n. 1, p. 102; AA.VV., *Ritrattazione della dichiarazione tributaria: ipotesi ricostruttive*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 835; F.A. Genovese, *Dichiarazione errata, si può rettificare. È possibile farlo fino all'emissione dell'avviso di accertamento*, nota a Cass., SS.UU., 27 luglio 2004, n. 14088, in *D&G - Dir. e giust.*, 2004, p. 17; S. Sebastiani, *La ritrattabilità della dichiarazione tributaria tra giurisprudenza innovativa e "jus superveniens"*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 976; R. Baggio, *Nuovi sviluppi in tema di emendabilità della dichiarazione tributaria*, nota a Cass., SS.UU., 9 gennaio 2003, n. 120; Cass., Sez. trib., 1° marzo 2004, n. 4128; Idem, 2 marzo 2004, n. 4238, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 654; L. Ferlazzo Natoli, P. Montesano, *Il "pasticciaccio brutto" tra termini di ritrattabilità della dichiarazione e termini di rimborso*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 1104; N. D'Amati, *Aspetti istituzionali della dichiarazione tributaria*, *ivi*, 2003, p. 1445; R. Mancusi, *La retrattabilità della dichiarazione tributaria*, nota a Cass., Sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8972, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, p. 398; M. Logozzo, *Le SS.UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, commento a Cass., SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063, in *Corr. trib.*, 2003, n. 1, p. 55.

determinazione dell'imponibile e/o sulla liquidazione dell'imposta che potrebbe risultare superiore a quella effettivamente dovuta.

La prefata norma, in termini generali, consente al contribuente di correggere gli errori commessi in sede dichiarativa con una nuova dichiarazione "integrativa". Tale facoltà, è contemplata nei commi 8 e 8-bis, seppur con alcune differenze². Mentre il comma 8, contiene, infatti, un generico riferimento ad "errori ed omissioni" – senza specificare se si tratta di errori che abbiano cagionato un danno al contribuente ovvero al Fisco – per correggere i quali è fissato il termine di cui all'art. 43 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600³; il successivo comma 8-bis fa uno specifico riferimento a quegli errori « ... che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o un minor credito ...» per la cui correzione viene stabilito quale termine ultimo quello previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. Quest'ultimo comma, poi, a differenza del precedente prevede, altresì, la possibilità di utilizzo in compensazione del credito eventualmente emergente dalla dichiarazione integrativa.

Le citate discrasie hanno sollevato una *querelle* sulla emendabilità della dichiarazione, o meglio, sulla possibilità per il contribuente che abbia commesso un errore a proprio svantaggio di ricorrere alla dichiarazione integrativa in forza del solo comma 8-bis e, pertanto, entro il più breve termine da questo previsto, ovvero se si possa applicare a tale fattispecie anche il disposto del precedente comma 8, che come detto, consente di rettificare la dichiarazione entro il più lungo termine decadenziale dell'attività accertatrice⁴.

² In tal senso Borgoglio A., *L'emendabilità delle dichiarazioni dei redditi*, in *il fisco*, n. 37, 2009, p. 6105.

³ L'art. 43, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973, in tema di imposte dirette, dispone che: «*Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*».

⁴ Sul punto si vedano D. Liburdi, *La dichiarazione integrativa pro contribuente: lo stato dell'arte dopo le ultime indicazioni dell'Agenzia delle Entrate*, in *il fisco*, 2014, n. 22, p. 1-2179; A. Borgoglio, *Cass., n. 2226 del 31 gennaio 2011 - Emendabilità della dichiarazione anche in contenzioso*, in *il fisco*, 2011, n. 7, p. 1085.; M. Chiorazzi, A. Iacono, *Modalità e termini per la correzione delle dichiarazioni fiscali: problematiche applicative ed orientamento della giurisprudenza di legittimità*, in *il fisco*, 2006, n. 4, p. 1-524; A. Carotenuto, *La dichiarazione correttiva: profili sanzionatori*, in *il fisco*, 2005, n. 5, p. 1487;

Si tratta di una questione piuttosto controversa che ha visto dottrina e giurisprudenza assumere diverse posizioni, non tanto sulla ammissibilità della rettifica *pro* Fisco, quanto piuttosto sulle differenti ipotesi di modifica della dichiarazione a favore del contribuente, ritenuta non sempre lecita.

2. La fattispecie in esame

La sentenza che si annota trae origine dal ricorso presentato dal contribuente avverso la sentenza della CTR che, confermando la decisione di primo grado, aveva rigettato l'appello sul rilievo che la dichiarazione integrativa era stata presentata oltre il termine annuale di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.p.r. n. 322/1998.

Il ricorso si articola in due motivi.

Con primo motivo il ricorrente assume l'insufficiente motivazione circa l'interpretazione dell'art. 2, comma 8⁵ e comma 8-*bis*⁶, del d.p.r. n. 322/1998.

Mazzella E., *Sulla ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali*, in *il fisco*, 2004, n. 22, p. 3336; R. Dolce, *Ritrattabilità della dichiarazione dei redditi: spunti di riflessione anche alla luce della sentenza n. 4238/2004 della Corte di Cassazione*, in *il fisco*, 2004, n. 41, p. 6982; T. Sciarra, *La dialettica tra giurisprudenza e normativa in tema di rettificabilità della dichiarazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2004, n. 1, p. 117; E. Grassi, *Ancora un chiarimento - questa volta da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione - sull'emendabilità e la ritrattabilità delle dichiarazioni dei redditi*, in *il fisco*, 2003, n. 7, p. 989; S. La Rocca, *La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce delle novità rese dal d.p.r. n. 435/2001 e a seguito dell'attesa pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione depositata lo scorso 25 ottobre 2002*, in *il fisco*, 2002, n. 43, p. 6841.

⁵ Art. 2, comma 8, d.p.r. n. 322/98: "Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, possono essere integrate per correggere errori od omissioni 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 e successive modificazioni".

⁶ Art. 2, comma 8-*bis*, d.p.r. n. 322/98: "Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante 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 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 dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997".

Con secondo motivo il ricorrente ha rilevato la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 e 8-bis, del d.p.r. n. 322/1998, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. laddove la CTR ha ritenuto non suscettibile di contestazione la pretesa impositiva contenuta nella cartella impugnata.

La Corte ha ritenuto inammissibile l'ipotizzata censura con il primo motivo in quanto relativa alla interpretazione di una norma giuridica.

Relativamente al secondo motivo, invece, la Corte ha ritenuto fondata la censura, affermando come sia ammissibile l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione. E tanto perché la dichiarazione non si configura quale atto negoziale⁷ e dispositivo, bensì reca una mera esternazione di scienza⁸ (o di giudizio), modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza

⁷ Sulla tendenziale riconduzione, ad opera della teoria costitutiva, della dichiarazione ad atto genetico dell'obbligazione, come valenza negoziale, cfr. G. Falsitta, *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli*, in *Studi sul procedimento amministrativo*, Milano, 1971, p. 46 ss.; Idem, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 89 ss.; Idem, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1996, p. 377 ss.;

⁸ Sulla ricomprensione della dichiarazione tributaria tra le dichiarazioni di scienza, cfr. (*ex multis*) E. Vanoni, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, p. 255; E. Capaccioli, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, p. 3 ss.; P. Russo, *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, Milano, 1969, p. 311 ss.; L. Perrone, *Appunti in tema di omissione della dichiarazione dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, II, p. 26 ss.; E. Potito, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 125; Idem, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 381 ss.; A. Cicognani, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977, p. 293 ss.; S. La Rosa, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, p. 561 ss.; E. Nuzzo, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, p. 39 ss.; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 175 ss.; G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, p. 70; R. Lupi, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1995, p. 140;

e di valutazione sui dati riferiti⁹, e costituisce, in quanto tale, un momento dell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria¹⁰.

Il termine annuale di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.p.r. n. 322/1998, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione del credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973¹¹, non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo.

La Corte di cassazione, con la sentenza in commento, consolida dunque un'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale piuttosto eterogenea su uno dei temi più dibattuti nell'ultimo decennio in diritto tributario, vale a dire la ritrattabilità della dichiarazione tributaria viziata da errori in danno del contribuente. L'orientamento giurisprudenziale afferma il principio della piena ritrattabilità della dichiarazione, anche al di là dei termini fissati dalla succitata normativa, e persino in sede contenziosa¹². Tale ritrattabilità, però, non è assoluta – stando alle varie pronunce giurisprudenziali di merito che sul punto hanno assunto posizioni differenti¹³ –

⁹ Rispetto alle posizioni dottrinali di cui alle note precedenti, appare distinta l'opinione di F. Tesaro, *Il rimborso d'imposta*, Milano, 1975, p. 108 ss., secondo il quale la dichiarazione dovrebbe considerarsi mero atto di riconoscimento dell'imponibile al quale la legge riallaccia la costituzione dell'obbligazione tributaria; lo stesso autore afferma che la dichiarazione contiene l'esposizione di fatti (contenuti narrativi, che rappresentano altrettante "dichiarazioni di scienza") ed, inoltre, la qualificazione giuridico-tributaria di tali fatti (cioè dei giudizi): a ciò seguono degli effetti giuridici, che la legge ricollega a quanto dichiarato e, dunque, si tratta di effetti che derivano dalla dichiarazione non in quanto "voluti" dal dichiarante, ma in quanto previsti dalla legge; ne consegue che la dichiarazione fiscale non è una dichiarazione di volontà, ma un mero atto (cfr. F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 153 ss.).

¹⁰ Cfr., Cass., sent. n. 2229 del 6 febbraio 2015; Cass., sent. n. 4049 del 27 febbraio 2015; Cass. sez. 5, n. 5852 del 13 aprile 2012; Cass., sent. n. 14932 del 6 luglio 2011.

¹¹ Cfr., Cass. sez. 5, sent. n. 4049 del 27 febbraio 2015; Cass. sez. 5, sent. n. 19537 del 17 settembre 2014; Cass. sez. 5, sent. n. 6253 del 20 aprile 2012.

¹² L'emendabilità in corso di causa, in particolare, è stata reputata, dalla stessa Cassazione (cfr., Cass. civ., n. 5399/2012 nonché, sul tema, Cass. civ., nn. 2226/2011, 26512/2011, 10647/2013 e 4049/2015), una logica e irrinunciabile necessità di interesse generale, nel senso dell'ossequio da dare, alla luce degli artt. 53 e 97 della Costituzione, alla esattezza del prelievo fiscale.

¹³ Cfr., Cass. civ., nn. 5399/2012, 5852/2013, 12149/2014, 20415/2014, 26187/2014.

dovendo essere limitata a errori materiali e formali, così da essere esclusi interventi su quella parte di dichiarazione attinente a una precisa manifestazione di volontà del contribuente¹⁴.

3. Sulla emendabilità della dichiarazione *pro* contribuente: i differenti orientamenti giurisprudenziali

Sul tema della emendabilità degli errori commessi dal contribuente in sede di dichiarazione, prima della nota sentenza delle Sezioni Unite del 2002¹⁵, l'orientamento della giurisprudenza era tutt'altro che univoco.

Un primo filone¹⁶ non esitava ad affermare l'emendabilità da parte del contribuente degli errori, anche non materiali e di calcolo, contenuti nella

¹⁴ Cfr., Cass. civ., nn. 7294/2012, 1427/2013 e 18757/2014 e, in particolare, Cass. civ., n. 20208 del 08.10.2015 la quale ha statuito che la mancata indicazione del credito d'imposta in dichiarazione non è emendabile, poiché, in tale circostanza, la dichiarazione ha valore di atto negoziale. Il caso esaminato dalla Suprema Corte si riferiva alla rettifica operata dall'Agenzia delle Entrate che, a seguito della liquidazione automatizzata ex art. 36-*bis* del d.p.r. n. 600/1973, emetteva una cartella di pagamento nei confronti di una s.r.l., recuperando le imposte non versate e un credito di imposta non indicato nella dichiarazione e ciò nonostante utilizzato in corso di periodo. La contribuente impugnava la cartella, risultando vittoriosa in entrambi i gradi di merito; in particolare, secondo la CTR, l'omessa dichiarazione del credito di imposta consisteva in un mero errore materiale, e perciò rettificabile anche nel contraddittorio processuale. L'Agenzia delle Entrate, ricorrendo in Cassazione, rilevava che la legge istitutiva del credito di imposta richiedeva espressamente l'indicazione di tale credito nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio era concesso; di conseguenza, secondo l'Amministrazione Finanziaria l'omessa tempestiva indicazione costituiva causa di decadenza dall'agevolazione. La Corte di Cassazione osservava che, in linea generale, le denunce dei redditi costituiscono dichiarazioni di scienza, emendabili in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di maggiori tributi di quelli effettivamente dovuti; tuttavia, nel caso in cui il legislatore subordini la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà da parte del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione, questa assume il valore di un atto negoziale, irretrattabile anche in caso di errore. Nel caso di specie, la dichiarazione nel quadro RU del credito d'imposta era un atto negoziale non emendabile in ipotesi di omissione (salvo dichiarazione rettificativa nei termini), posto che si trattava di un'indicazione inidonea a costituire un mero errore formale, essendo volta a mutare la base imponibile, e al contestuale inserimento del credito in oggetto. In tale situazione, il contribuente, per far valere l'errore commesso, sarebbe stato onerato di fornire la prova della rilevanza dell'errore, con riguardo ad entrambi i requisiti dell'essenzialità e dell'obiettiva riconoscibilità; tale prova non risultava dagli atti del procedimento e, di conseguenza, la Corte di Cassazione accoglieva il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e, decidendo nel merito, respingeva l'impugnazione della cartella, rendendola definitiva.

¹⁵ Cass, Sezioni Unite, 25 ottobre 2002, n. 15063.

¹⁶ Sul punto si veda Cass., sez. 1, sent. 9 febbraio 1999, n. 1088 nella quale si era stabilito che l'Amministrazione finanziaria non può procedere alla rettifica dell'originaria dichiarazione dei redditi di società di capitali qualora la stessa abbia provveduto alla rettifica della originaria dichiarazione, ancorché oltre il termine di un mese dall'approvazione del bilancio, posto che per la rettifica della dichiarazione da parte del contribuente non è previsto un termine specifico e pertanto

dichiarazione sul presupposto che la dichiarazione non ha valore confessorio o costitutivo del debito di imposta, ma costituisce atto iniziale di un procedimento amministrativo volto all'accertamento ed alla riscossione dei tributi legalmente dovuti, *"sempre che la rettifica, intesa ad evidenziare l'inesistenza di fatti realmente giustificativi del prelievo venga operata entro ragionevoli limiti di tempo"*.

Le dichiarazioni fiscali, a parere dei suddetti giudici, sono dichiarazioni di scienza non negoziali, costituiscono pertanto strumenti attraverso i quali vengono portati a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria dei dati, ed in quanto tali sono modificabili, a patto che non sia intervenuta la prescrizione del debito restitutorio del Fisco¹⁷.

Un secondo orientamento, molto più rigido, invece, pur ammettendo la natura di dichiarazioni di scienza e non di volontà, non transigeva sui tempi a disposizione del contribuente per eventuali correzioni che sarebbero dovute avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione¹⁸.

la stessa può essere presentata quando non si siano verificate preclusioni di natura processuale o concernenti la contestazione del debito tributario; e ancora sul tema, Cass., sez. 1, sent. 3 luglio 1997, n. 5989, con la quale era stata ritenuta ammissibile la richiesta di rimborso dell'imposta locale sui redditi precedentemente versata in base alla erronea dichiarazione e contabilizzazione come «sopravvenienza attiva» delle somme percepite a titolo di risarcimento del danno, allegando l'inesistenza totale dell'obbligo di pagamento, in quanto con tale istanza ben poteva essere richiesto anche il rimborso di imposte versate per errore di diritto. In tale fattispecie la Cassazione aveva addossato al contribuente l'onere di provare l'errore commesso e di dimostrare che le somme indicate genericamente come «sopravvenienze attive» non corrispondano ad alcun elemento reddituale, ma derivano, appunto, dal risarcimento del danno.

¹⁷ C. Grimaldi, *La CTP di Modena amplia l'emendabilità della dichiarazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, n. 12, p. 1084.

¹⁸ Così si sono espressi i giudici di legittimità nella sentenza n. 10055/2000, secondo cui le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, integrando il momento di avvio, di un, più o meno articolato, procedimento di diritto pubblico (volto all'accertamento del concreto contenuto dei rapporti tributari ai quali si riferiscono) da intendersi, in quanto tale, ispirato ad esigenze di razionale svolgimento e di conseguimento, quanto più rapido possibile, di risultati di stabilità, comportano l'automatismo di effetti propri degli atti giuridici in senso stretto, e, perciò, devono aversi per assoggettate a vincoli di forma e di tempo che ne implicano una sostanziale irretrattabilità: da questa conseguendo che, al di fuori delle ipotesi di errori materiali o di calcolo, non richiedenti una vera e propria rettifica, essendo desumibili ab intrinseco dal testo stesso dell'atto, le dichiarazioni medesime possono essere ravvisate emendabili e ritrattabili esclusivamente nei termini accordati espressamente dalla legge per la presentazione di una valida dichiarazione (cfr., nello stesso senso, Cass., Sez. I Civ., sent. n. 6957 del 25/VII/1997).

L'evidente contrasto interpretativo, ha reso necessario l'intervento delle Sezioni Unite, alle quali, nel 2001¹⁹, viene rimessa la questione per giungere ad una soluzione univoca.

Orbene, con la sentenza n. 15063/2002, le Sezioni Unite affermano la piena emendabilità e rettificabilità della dichiarazione, senza alcuna limitazione, sia nell'ipotesi in cui l'errore riguardi circostanze di fatto, sia nelle ipotesi in cui si sia in presenza di errori di diritto, ciò perché la dichiarazione non costituisce titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'*iter* procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione e all'accertamento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto.

A parere dei supremi giudici, infatti, la dichiarazione dei redditi, non avendo natura di atto negoziale e dispositivo ma recando una mera esternazione di scienza e di giudizio, è sempre modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione dei dati riferiti.

Ne deriva, in linea di principio, che *"è 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 dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico"*.

Per l'effetto, un sistema normativo che non consentisse la rettificabilità della dichiarazione sottoponendo il contribuente, sulla base di tale atto, ad un prelievo fiscale sostanzialmente indebito, si rileverebbe un insanabile contrasto con i principi costituzionali della capacità contributiva e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa: questa appare la riflessione alla base della citata pronuncia.

La rimovibilità degli effetti della dichiarazione dei redditi trova conferma, secondo la Cassazione anche, nella previsione di cui all'art. 38, primo comma, del d.p.r. n. 602/1973, sulla possibilità di rimborso. Ne deriva che la domanda

¹⁹ Cass., sez. 5., ord. n. 78/2001.

recuperatoria può essere esperita, nei limiti temporali previsti, per ottenere la restituzione anche del tributo diretto versato in autotassazione e perciò anche delle imposte pagate in adempimento degli obblighi risultanti dalla dichiarazione sull'allegato presupposto dell'erroneità²⁰.

La Suprema Corte sembrava, quindi, aver tracciato una linea interpretativa univoca, mettendo finalmente un punto fermo alla complessa evoluzione dottrinale e giurisprudenziale sul tema della *ritrattabilità* della dichiarazione, affermando che la dichiarazione dei redditi è rettificabile a favore del contribuente e che la rettifica è operabile mediante istanza di rimborso nei termini previsti per la presentazione della stessa, a prescindere dalla natura giuridica dell'errore commesso ma a condizione che, sotto il profilo probatorio, il contribuente riesca a dare contezza del carattere indebito delle somme versate²¹.

Ciononostante, l'annosa questione sui confini dell'emendabilità della dichiarazione dei redditi continua a trovare risposte differenti nelle pronunce sia di merito che di legittimità, in particolar modo con riferimento alla tempestività o meno della rettifica operata.

Sul punto, infatti, nel panorama giurisprudenziale è tutt'oggi possibile individuare due filoni interpretativi.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale²², che potrebbe apparire più conforme al dato normativo, il contribuente che intendesse correggere "a proprio favore" la dichiarazione fiscale trasmessa, eliminando errori od omissioni che incidono sulla base imponibile e/o sull'ammontare dell'imposta, troverebbe un limite temporale invalicabile nel termine previsto per la presentazione della

²⁰ In tal senso C. Grimaldi, *Correzione ampia per le dichiarazioni anche in sede di contenzioso*, in *Corr. trib.*, 2011, n. 15, p. 1266.

²¹ G. Boletto., *Brevi note in tema di dichiarazione "ultratardiva"*, in *Rass. trib.*, 2007, n. 1, p. 102.

²² Cass. civ., n. 20415/2014 con commento di F. Veròi, *Dichiarazione integrativa a favore oltre il termine di presentazione solo per errori formali*, in *il fisco*, 2014, n. 14, p. 4071; nello stesso senso Cass. civ., n. 14294/2014; Cass. civ., n. 5372/2014; Id. n. 5373/2012; cfr. anche Cass. civ., n. 5852/2012. In tal senso anche Comm. trib. prov. Lombardia Cremona, sez. 3, 30 ottobre 2014, n. 227; Comm. trib. Il gr. di Trento, sentenza 25 giugno 2014, n. 54; Comm. trib. reg. Basilicata Potenza, sez. 2, 10 ottobre 2012, n. 91; Comm. trib. reg. Molise Campobasso, sez. 3, 20 ottobre 2011, n. 70.

dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'esercizio della facoltà di rettifica riconosciuta al contribuente per evitare un prelievo fiscale maggiore di quello dovuto, secondo tale orientamento, risulta vincolato al termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo²³.

Differentemente, un secondo filone giurisprudenziale²⁴ ritiene che il termine indicato nel comma 8-bis dell'art. 2 del d.p.r. n. 322/1998, non vada inteso come limite temporale entro cui esercitare la facoltà di emendare la dichiarazione, ma deve essere riferito esclusivamente all'opportunità di utilizzare in compensazione il credito eventualmente esposto nella dichiarazione rettificata, opportunità riconosciuta al contribuente dalla proposizione finale del citato comma.

Seppur diverse sono le interpretazioni dei giudici interessati della questione, pacifica appare tuttavia, in base al dettato normativo, la possibilità, in linea di principio, di rettificare quanto dichiarato. Tale certezza deriva senza dubbio dalla necessità di garantire il rispetto dell'art. 53 Cost., che sancisce il principio della capacità contributiva, nonché del successivo art. 97 Cost., sulla correttezza dell'azione amministrativa²⁵.

In ossequio a tali principi costituzionali sembra essersi sviluppato, nel corso degli ultimi anni, l'orientamento della Cassazione, la quale²⁶ ha previsto la

²³ Sul punto si veda V. Guarini, G. Cataldi, *Sull'emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa devono prevalere i principi costituzionali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, n. 12, p. 925.

²⁴ Cass. civ., n. 19537/2014; Id., n. 11153/2014; Id., n. 11500/2013; Id., n. 23574/2012; Id., n. 6253/2012; Id., n. 5399/2012; cfr. in tal senso anche Commissione trib. reg. Lombardia, sez. 11, sentenza n. 1791/2014 del 7 aprile 2014.

²⁵ Cfr. Cass., 30 maggio 2014, n. 12149.

²⁶ Cass. civ., n. 22443/2015; Id., n. 10775/2015; Id., n. 6665/2015; Id., n. 5947/2015; Id., n. 4049/2015; Id. n. 434/2015; Id., n. 175/2015; Id., n. 26187/2014; Id. n. 18765/2014; Id., n. 3754/2014; Id., n. 10647/2013; Id., n. 10649/2013; Id., n. 5399/2012; Id., n. 26512/2011; Id., n. 14932/2011; Id., n. 4776/2011; Id., n. 2725/2011; Id., n. 2226/2011; Id., n. 29738/2008; Id. n. 22021/2006; Id., n. 12791/2004; Id., n. 12405/2004; Id., n. 6787/2004; Id., 4238/2004; Id., n. 8153/2003; Id., n. 17394/2002; Id., n. 15063/2002; in tal senso anche Comm. trib. prov. di Mantova n. 314/2014, commentata da Gallio F., *"Dichiarazione dei redditi emendabile a favore del contribuente in 4 anni"*, in *il fisco*, 2014, n. 45, p. 4489. Queste valutazioni sono state estese anche al tema della emendabilità della dichiarazione di successione: cfr. al riguardo Cass. civ., n. 2229/2015; Id., n. 2366/2013; Id., n. 18024/2009; Id. n. 4755/2008; Id. n. 22523/2007; Id. n. 14088/2004; in tal senso anche Comm. trib. reg. Roma n. 3292/1/2015.

possibilità per il contribuente, anche al di là dei termini fissati dalla succitata normativa, di emendare la dichiarazione persino in sede contenziosa.

L'emendabilità in corso di causa è stata reputata, infatti, dalla stessa Suprema Corte²⁷, una logica ed irrinunciabile necessità di interesse generale alla luce dei citati artt. 53 e 97 Cost., e della necessità di garantire l'esattezza del prelievo fiscale.

Tale possibilità, a parere dei giudici di legittimità, trova giustificazione nella stessa natura giuridica della dichiarazione. Quest'ultima, infatti, come ancora si legge anche nelle più recenti pronunce, non riveste valore negoziale né tantomeno dispositivo dei propri diritti, unitamente alla circostanza di non avere consistenza di atto confessorio né di fonte/titolo dell'obbligazione tributaria, ma si esaurisce in una mera esternazione di scienza e di giudizio, come tale modificabile in presenza di errori che possano sottoporre il contribuente ad un prelievo fiscale superiore a quello effettivamente dovuto.

Impedire al dichiarante di rettificare la propria dichiarazione dei redditi esponendolo ad oneri più gravosi di quelli che in base alla legge dovrebbero restare a suo carico, apparirebbe incompatibile sia con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e dell'obiettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, Cost.), sia con l'art. 10 della Legge n. 212/2000, secondo cui non è conforme alla buona fede percepire somme non dovute anche se indicate in dichiarazione²⁸.

Ulteriore argomento a sostegno di questa tesi viene individuato nella inapplicabilità al processo tributario delle decadenze relative alla fase amministrativa, destinate – in quanto tali – ad operare su un piano differente²⁹.

²⁷ Cfr. Cass., n. 5399/2012; Id., n. 2226/2011; Id., n. 26512/2011; Id., n. 10647/2013; Id., n. 4049/2015.

²⁸ Sul punto si veda S. Capolupo, P. Compagnone, L. Vinciguerra, P. Borrelli, *Le ispezioni tributarie*, Milano, Ipsoa, 2014.

²⁹ G. Antico, M. Genovesi, *I termini per rettificare pro contribuente la dichiarazione fiscale: una questione ancora aperta*, in *il fisco*, 2016, n. 1, p. 49.

Anche tale circostanza, quindi, legittimerebbe il contribuente ad opporsi in sede giudiziale alla maggiore pretesa avanzata dall'Amministrazione.

In questo quadro generale, in cui incontestabile appare il dato Costituzionale³⁰, rafforzativo è il dato normativo, e ove la Cassazione sembra uniformarsi³¹, la stessa Amministrazione finanziaria, in un suo documento di prassi³², ha affermato che l'emendabilità è da ritenersi «*diretto corollario della natura della dichiarazione, quale atto di scienza e non di volontà*».

Tuttavia, in merito alla natura giuridica da riconoscere alla dichiarazione fiscale, appare opportuno rammentare, che altro orientamento giurisprudenziale di legittimità³³, seppur residuale, ne riconosce una parte negoziale, come tale irretrattabile. Secondo tale indirizzo, infatti, la suddetta emendabilità non è assoluta, ma deve essere limitata ad errori materiali e formali, escludendo perciò interventi su quella parte di dichiarazione attinente ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente. Secondo tale orientamento, il profilo negoziale della dichiarazione, pur essendo solo parte del sistema di una natura di dichiarazione di scienza, non è emendabile³⁴.

Alla luce di quanto brevemente ricostruito, da cui emerge ancora oggi l'assenza di una univoca interpretazione normativa in merito al problema della emendabilità

³⁰ Al riguardo G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti de Contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, n. 6, p. 10954.

³¹ Così Cass., sez. trib., 10 settembre 2001, n. 11545. Cfr. anche Cass., sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8972 «... ovviamente ha precisato la Corte, la prova dell'inesistenza della obbligazione tributaria a causa di un errore e la prova del verificarsi di un indebito grava sul contribuente, che deve fornire gli elementi costitutivi della sua pretesa». E invero, ha soggiunto in altra sentenza la Suprema Corte, va riconosciuta un'ampia emendabilità, espressione di un principio generale del sistema tributario (operante non solo nel campo delle imposte indirette), considerato che: a) la dichiarazione non ha valore confessorio; b) essa non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, ma si inserisce nell'ambito di un più complesso procedimento di accertamento e di riscossione; c) i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisse al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo». Ne consegue che «il contribuente può procedere alla rettifica di errori di qualsiasi genere, anche dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione e tale rettifica, se formulata, deve essere presa in considerazione dall'ufficio ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta ...».

³² Cfr. circ. 17 gennaio 2006, n. 12/E.

³³ Cfr. Cass. n. 7294/2012; Id, n. 1427/2013; Id. n. 18757/2014.

³⁴ C. Beccalli, *Irretrattabile la dichiarazione per i contenuti di tipo negoziale*, in *il fisco*, 2015, n. 39, p. 1-3774.

della dichiarazione fiscale, appare facilmente comprensibile la rimessione, con l'ordinanza n. 18383 depositata il 18 settembre 2015, della questione alle Sezioni Unite.

I giudici della quinta sezione tributaria della Cassazione, dopo aver ripercorso i differenti orientamenti sviluppatasi in questi anni nella materia *de qua*, hanno ritenuto opportuno effettuare la predetta rimessione, tenuto conto «*della particolare rilevanza dei principi, anche costituzionali e statutari, sottesi alla soluzione, con possibili ricadute sull'azione dell'Amministrazione finanziaria*».

4. La decisione della Corte di Cassazione: osservazioni

La Corte di Cassazione nella pronuncia in commento si adegua ai principi contenuti nella sentenza delle Sezioni Unite³⁵, nonché alle (ormai tante) sentenze della stessa Suprema Corte³⁶ che hanno affermato l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale³⁷, anche se non direttamente rilevabile

³⁵ Già in precedenza infatti, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sent. n. 15063/2002, aveva chiarito – in riferimento alla normativa in vigore nel 1993 – che “è emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale od extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico”.

³⁶ Tra le più recenti, Cass., sent. n. 6665 del 01.04.2015; Cass., sent. n. 2229 del 06.02.2015; Cass., sent. n. 4049 del 27.02.2015; Cass. sez. 5, sent. n. 5852 del 13.04.2012; Cass., sent. n. 14932 del 06.07.2011.

³⁷ La posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, relativamente alla emendabilità della dichiarazione, almeno in passato, è risultata alquanto rigida (ora, si spera, che a seguito della numerose sentenze della Suprema Corte, la stessa abbia mutato orientamento...). Infatti, all'epoca in cui era vigente il solo comma 8 del d.p.r. n. 322/1998, l'Amministrazione aveva affermato – in particolare con la c.m. n. 98/E del 17.5.2000, e con la c.m. n. 55/E del 14.6.2001 – la possibilità di rettifica della dichiarazione a favore del contribuente. Tale orientamento, tuttavia, è mutato allorché è stato introdotto nel nostro ordinamento il comma 8-*bis* del d.p.r. n. 322/1998, il quale disciplina espressamente l'ipotesi della emendabilità della dichiarazione a seguito di rettifica *pro* contribuente. In particolare, nella circ. n. 6/E del 25.1.2002, l'Agenzia delle entrate ha affermato che la dichiarazione integrativa a favore non può essere presentata decorso il termine stabilito per la dichiarazione successiva. Successivamente, dalla lettura della ris. n. 12/E del 17.1.2006, poteva desumersi un “cambio di rotta” dell'Agenzia, laddove la stessa sembrava “aprire” alla possibilità di rettifica della dichiarazione senza particolari limiti temporali. Si trattava, evidentemente, di un auspicio dei contribuenti cui non faceva seguito la reale interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, la quale ribadiva che l'ipotesi esaminata non verteva su una dichiarazione a favore ma riguardava l'integrazione di una dichiarazione nella quale non erano stati indicati separatamente i

dalla stessa dichiarazione. Ed invero, come già anticipato in precedenza, la Corte Suprema ritiene che la dichiarazione dei redditi è, in linea di principio, un atto emendabile e ritrattabile poiché non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca esclusivamente una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile a seguito dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e costituisce un momento dell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria³⁸. La Corte, dunque, parte dal presupposto che la dichiarazione tributaria non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, la quale, come è noto, ai sensi dell'art. 23 Cost., trova la sua fonte direttamente nella legge e, pertanto, né la dichiarazione, né l'avviso d'accertamento dell'Ufficio hanno natura costitutiva del debito tributario³⁹. Ne consegue che la stessa, non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso

costi relativi a rapporti con imprese situate in Paesi a fiscalità privilegiata. L'Agenzia delle entrate ritiene, dunque, che la dichiarazione a favore del contribuente di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.p.r. n. 322/1998 non possa essere presentata dopo che è decorso il termine relativo alla presentazione della dichiarazione successiva. Per argomentare la propria posizione l'Agenzia ha affermato, *in primis*, che la dichiarazione integrativa a favore è inquadrabile nel comma 8-*bis* dell'art. 2, del d.p.r. n. 322/1998 e, inoltre, che il principio di emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente nei termini previsti per l'istanza di rimborso andava riferito, esclusivamente, alla disciplina previgente all'1.1.2002 poiché l'orientamento della Cassazione si è formato con riferimento a un periodo nel quale non vi erano norme specifiche che disciplinavano la fattispecie in esame e quindi risultava applicabile soltanto al periodo antecedente all'1.1.2002. A supporto di tale affermazione la stessa Agenzia fa leva sul fatto che la giurisprudenza della Cassazione, riferita sempre a situazioni antecedenti all'1.1.2002 (sent. n. 17394 del 6.12.2002, e n. 4238 del 02.03.2004), ha sempre richiamato l'assenza di una norma *ad hoc*. Nella ris. n. 24/E del 14.02.2007, l'Agenzia delle entrate, oltre a ribadire l'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore decorso il termine di presentazione della dichiarazione successiva, sembra non consentire nemmeno la possibilità di chiedere il rimborso dell'indebito versamento presentando un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973.

³⁸ Cfr. Cass., sent. n. 16063/2002).

³⁹ Sin dalla fine degli anni cinquanta, con l'introduzione nel nostro ordinamento della c.d. dichiarazione Vanoni, si è discusso della natura giuridica della dichiarazione tributaria, ed in particolare della dichiarazione dei redditi. Tradizionalmente, si sono contrapposte due tesi circa la natura della dichiarazione, vedendosi in essa la negozialità (dichiarazione di volontà) o la mera ricognizione (dichiarazione di scienza). E proprio l'evoluzione verso l'idea di una dichiarazione di scienza e di giudizio (cfr., *ex multis*, Cass. civ., nn. 15063/2002, 17394/2002, 10356/2006, 21944/2007, 29700/2008, 2226/2011, 2725/2011, 26512/2011, 26187/2014; si veda anche Comm. trib. reg. Puglia, n. 921/2015) ha condotto, storicamente, a reputare ammissibile una revoca o una rettifica di quanto indicato. Oggi, se vi è un punto fermo nell'ambito della procedura di accertamento, esso va individuato proprio nella natura giuridica della dichiarazione tributaria. Ormai è unanime il parere della dottrina e l'orientamento della giurisprudenza, nell'assegnare alla dichiarazione dei redditi (e alle altre dichiarazioni tributarie) la natura di dichiarazione di scienza, o di manifestazione di scienza.

instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, anche se fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente⁴⁰.

Nella sentenza che qui si annota, tuttavia, la Suprema Corte non rileva esplicitamente che tale facoltà di modifica potrebbe non essere assoluta, in quanto non sarebbe comunque consentito al contribuente di revocare e sostituire la precedente dichiarazione⁴¹, di talché il potere di modifica del contribuente, in tali circostanze, andrebbe 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 da compilare.

La Corte asserisce, più in generale, che, in un sistema improntato⁴² ormai ai principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, deve riconoscersi al contribuente la possibilità di far valere, attraverso la procedura del rimborso disciplinata compiutamente dall'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973, ogni tipo di errore materiale o di diritto – ancorché non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione – commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione e da cui

⁴⁰ Difatti, dire che la dichiarazione dei redditi ha natura di dichiarazione di scienza, significa attribuire ad essa un'efficacia non vincolante per il contribuente. La dichiarazione consiste soltanto nella prospettazione all'Amministrazione, nelle forme e nei termini stabiliti dalla legge, del presupposto di imposta, ossia dei redditi, secondo la visione di fatto e giuridica che ne ha il contribuente. Il contenuto proprio della dichiarazione è l'individuazione e la determinazione dei singoli redditi e delle relative imposte. Essendo i redditi delle entità giuridiche convenzionalmente definite dalla legge, l'errore, a danno del contribuente, è sempre possibile. Il che conduce a dire, in prima battuta, che per l'imposta erroneamente dichiarata e versata, il contribuente può richiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione di quanto indebitamente pagato.

⁴¹ Come in effetti ha fatto in passato la Suprema Corte (cfr., Cass., sez. trib. sent. 11 maggio 2012, n. 7294), laddove ha operato una significativa "apertura" nel consentire un riscontro della volontà espressa dal contribuente nella dichiarazione e quindi permette un suo riesame per verificare se ricorrano in essa eventuali errori nella manifestazione di volontà, in tal modo conferendo organicità al principio della emendabilità della dichiarazione, al quale vanno ricondotti anche gli errori in cui si può incorrere nell'esprimere, nella dichiarazione, le scelte consentite dalla normativa fiscale. Non si deve, però, trattare di modificazioni di scelte consapevoli manifestate in precedenza per tenere conto di nuove valutazioni di convenienza operate dal contribuente ma di veri errori che debbono avere i requisiti propri degli atti unilaterali per i quali trova applicazione analogica l'art. 1324 c.c. che permette di accedere alla disciplina dettata dall'art. 1428 c.c. che tratta proprio della rilevanza dell'errore, al quale è attribuita valenza giuridica se è essenziale ed è riconoscibile dall'altra parte (l'Amministrazione finanziaria). In tal senso, vedi M. Damiani, *I limiti strutturali all'emendabilità delle dichiarazioni fiscali*, in *Corr. trib.*, 2012, n. 25, p. 1913.

⁴² Anche per effetto dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente (l. n. 212 del 27.07.2000).

sia derivato un pagamento indebito. Invero, i giudici di legittimità hanno ritenuto che la questione della emendabilità della dichiarazione tributaria deve essere inquadrata sulla base del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e non quale conseguenza di una dichiarazione non corretta.

Sostiene, infatti, la Corte che l'oggetto del contenzioso giurisdizionale instaurato dal contribuente è, in particolare, l'assoggettamento ad oneri contributivi, che se non rettificati con la dichiarazione integrativa, risulterebbero più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico.

Si tratta, in sostanza, di dare attuazione alle tre fondamentali norme costituzionali in materia tributaria: *i)* l'art. 53 Cost., in base al quale ogni contribuente è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria *effettiva* capacità contributiva; *ii)* l'art. 97 Cost., secondo cui l'ente impositore ha il dovere di buona amministrazione, che si esplica nell'osservanza dei principi di buona fede oggettiva e di leale collaborazione con il contribuente per l'attuazione del rapporto tributario⁴³; e *iii)* l'art. 23 Cost., che individua nella sola legge i presupposti della nascita dell'obbligazione tributaria: al verificarsi del presupposto d'imposta, il contribuente deve comunicare all'Amministrazione finanziaria la realizzazione dello stesso, determinare il *quantum* della base imponibile, liquidare e versare l'imposta. Tali adempimenti si concretizzano, in osservanza delle prescrizioni e dei termini stabiliti con riferimento a ciascuna imposta, nella redazione della dichiarazione tributaria, che, come ribadito dalle Sezioni Unite della Cassazione, ha natura di dichiarazione di scienza, come tale rettificabile da parte del contribuente.

È, quindi, palese che l'obbligazione tributaria nasce al verificarsi del presupposto, ossia da quella manifestazione di ricchezza che rivela capacità contributiva: il contribuente non può ritenersi esposto ad oneri impositivi diversi e più gravosi di quelli che dovrebbero essere posti a suo carico in base alla legge.

⁴³ Principi, peraltro, sanciti dall'art. 10, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Ammettere il diritto ad emendare eventuali errori presenti nella dichiarazione, peraltro, risponde all'esigenza di assicurare un rapporto paritario fra contribuente e Fisco, posto che l'esistenza della dichiarazione non può precludere al medesimo contribuente la possibilità di dimostrare, pur nei tempi e nei modi previsti dalla legge, la inesattezza dei dati in essa contenuti.

Il punto fermo in dottrina e giurisprudenza è, dunque, rappresentato dal principio di ritrattabilità della dichiarazione tributaria, che deve essere intesa come possibilità per il contribuente di dimostrare l'inesistenza parziale o totale del presupposto d'imposta dichiarato⁴⁴.

Ne consegue che in tali circostanze, secondo i giudici di legittimità, non si verte più in tema di "dichiarazione integrativa" ex art. 2 del d.p.r. n. 322/1998, bensì in ordine alla fondatezza della stessa pretesa tributaria. E per tale ragione, deve sempre essere riconosciuta, al contribuente, la possibilità, anche in sede contenziosa – e a prescindere dal termine di cui al citato art. 2 – di opporsi alla maggiore pretesa tributaria della Amministrazione finanziaria, rettificando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione "originaria" e incidenti sulla corretta determinazione dell'obbligazione tributaria.

Nella ordinanza in questione, quindi, la Suprema Corte, in linea con l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, considera la dichiarazione ritrattabile, affermando, altresì, nuovamente, che tale modifica può avvenire anche in sede contenziosa al fine di opporsi alla maggiore pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria. Si tratta di un'ulteriore conferma della prevalente interpretazione secondo cui – in linea di principio – è emendabile *«qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione»*, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante

⁴⁴ L'emendabilità in corso di causa, in particolare, è stata reputata, dalla stessa Cassazione una logica e irrinunciabile necessità di interesse generale, nel senso dell'ossequio da dare, alla luce dei citati artt. 53 e 97 della Costituzione, alla esattezza del prelievo fiscale (cfr., Cass. civ., nn. 4049/2015, 10647/2013, 5399/2012, 26512/2011 e 2226/2011).

ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che per legge devono essere posti a suo carico.