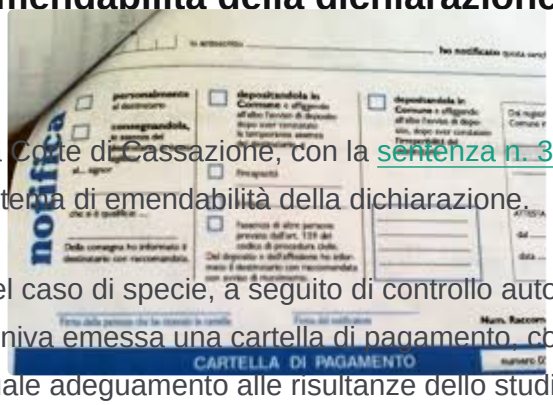
Adeguamento a studi di settore: non è emendabile l'errore di adeguamento agli studi di settore fatto dal Commercialista

di Giovambattista Palumbo

Pubblicato il 7 Dicembre 2019

L'emendabilità degli errori commessi nella dichiarazione fiscale, deve circoscriversi all'indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali, ovvero anche formali, rimanendo a tali ipotesi estranea la fattispecie in cui il contribuente, con la stessa dichiarazione, abbia inteso esercitare una facoltà di opzione, da qualificarsi come manifestazione di volontà negoziale.
Nel caso di specie il Commercialista aveva aderito all'adeguamento agli studi di settore per errore: tale opzione non è considerata emendabile dalla Cassazione

Emendabilità della dichiarazione: il parere della Cassazione



La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 31237 del 29.11.2019, ha chiarito un aspetto molto rilevante, in tema di emendabilità della dichiarazione.

Nel caso di specie, a seguito di controllo automatizzato effettuato ex articolo 36 bis dpr n. 600\1973, veniva emessa una cartella di pagamento, con iscrizione a ruolo di 122.734,79 euro per Ires, Irap e Iva, quale adeguamento alle risultanze dello studio di settore.

Avverso tale cartella proponeva ricorso il contribuente, deducendo che la notifica era inesistente e che la dichiarazione dei redditi, da cui scaturiva la pretesa fiscale, sia pure dopo la notifica della cartella, era stata emendata, in quanto la scelta di adeguarsi agli studi di settore era stata una conseguenza di errore dell'intermediario, che aveva trasmesso all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione diversa da quella concordata.

I giudici tributari di primo grado respingevano il ricorso.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E, a seguito di appello del contribuente, la Commissione Tributaria Regionale respingeva il gravame, ritenendo valida la notifica della cartella e, nel merito, rilevando la tardività della dichiarazione integrativa.

Infine, il contribuente proponeva ricorso per cassazione, deducendo:

1. violazione ed errata interpretazione dell'art 26 comma 11, Dpr 602/73 e art 60 del Dpr n. 600/73, laddove il giudice di appello aveva considerato valida la notifica della cartella;

2. contraddittorietà della motivazione su un punto decisivo della controversia, nella parte in cui la CTR non aveva considerato emendabile la dichiarazione del contribuente affetta da errore.

Secondo la Suprema Corte il ricorso era infondato.

L'inesistenza della notificazione

Quanto alla prima censura, la Cassazione la considera *"al limite della temerarietà"*, laddove, peraltro, il ricorrente neppure specificava le ragioni della asserita inesistenza.

In ogni caso i giudici di legittimità rilevano che l'inesistenza della notificazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità.

E, in particolare, i vizi relativi alle modalità della notifica (nel caso avvenuta mediante il servizio postale) ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia ex tunc per raggiungimento dello scopo, a seguito della tempestiva impugnativa dell'atto notificato, come era

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

appunto avvenuto nel caso in esame.

E, comunque, ben poteva il concessionario, in applicazione dell'art. 26 del Dpr. n. 602 del 1973, eseguire la notificazione mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso la notifica si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica.

Ciò risulta confermato per implicito dal penultimo comma del citato art. 26, secondo il quale l'esattore è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirle su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione.

L’emendabilità della dichiarazione

Per quanto riguardava poi il secondo motivo di censura della sentenza, relativo alla emendabilità della dichiarazione del contribuente inficiata da errore materiale, anch’esso, secondo la Corte, era inammissibile, in quanto, in modo surrettizio, il ricorrente intendeva ottenere una nuova rivalutazione dei fatti e della normativa, così come interpretati dal giudice di secondo grado; valutazione non ammissibile in sede di legittimità.

La Corte di Cassazione rileva comunque, a tal proposito, che la sentenza di secondo grado aveva negato la possibilità di emendare senza limiti di tempo la dichiarazione eventualmente viziata da errore a danno del contribuente.

E non vi era stato alcun errore nel processo logico seguito, avendo la CTR chiaramente (e correttamente) ritenuto che la pretesa fiscale non fosse “paralizzata” dalla dichiarazione successiva, redatta dal contribuente.

Evidenziano infatti i giudici che, sebbene, in via generale, le denunce dei redditi costituiscano delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno il

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contribuente può, nell'ambito della dichiarazione, effettuare delle vere proprie scelte, per esempio per avvalersi di un beneficio fiscale, quale, ad esempio, opporre in compensazione un credito di imposta.

In tal caso, la concessione del beneficio è quindi subordinata ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, che 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 (cfr., Cass. n. 7294 del 2012; Cass. n. 1427 del 2013; Cass. 22673 del 2014, Cass. n. 18180 del 2015; Cass. n. 883 del 2016; Cass. n. 10239 del 2017).

Le conclusioni della Cassazione sulla emendabilità della dichiarazione

In altri termini, conclude la Corte, l'emendabilità degli errori commessi nella dichiarazione fiscale, deve correttamente circoscriversi all'indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali (ad es. errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali (concernenti l'esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta).

Rimane quindi a tali ipotesi estranea la concreta fattispecie in giudizio, in cui il contribuente, con la stessa dichiarazione, aveva inteso esercitare una facoltà di opzione riconosciutagli dalla norma tributaria di volersi o meno uniformare agli studi di settore, da qualificarsi pertanto come manifestazione (irretrattabile) di volontà negoziale.

Tale opzione, sottolinea ancora la Cassazione, integra, infatti, esercizio di un potere discrezionale di scelta, riconducibile ad una tipica manifestazione di autonomia negoziale del soggetto, diretta ad incidere sull'obbligazione tributaria e sul conseguente effetto vincolante di assoggettamento all'imposta.

Dunque, come detto, eventuali errori della volontà espressa dal contribuente assumono rilevanza soltanto ove sussistano i requisiti di essenzialità e riconoscibilità, ex art. 1428 c.c., norma che trova applicazione, ai sensi dell'art. 1324 c.c., anche agli atti negoziali unilaterali diretti ad un destinatario determinato (cfr., Cass. n. 9777/1993).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E poiché nel caso di specie, pacificamente, il contribuente aveva inteso adeguarsi agli studi di settore, da considerarsi atto negoziale (incidente sulla determinazione dell'imponibile e sull'entità del tributo da versare), la dichiarazione non era emendabile, neppure in ipotesi di errata valutazione della opzione (cfr, Cass., n. 19410 *del* 30/09/2015), dovendo comunque lo stesso contribuente fornire *"la prova della rilevanza dell'errore con riguardo ad entrambi i requisiti della essenzialità e della obiettiva riconoscibilità (da valutarsi secondo la diligenza propria che deve essere richiesta agli Uffici accertatori)*" (Cass., n. 7294/2012).

A cura di Giovambattista Palumbo

Sabato 7 dicembre 2019

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D