
L'emendabilità della dichiarazione anche durante il contenzioso

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 1 Luglio 2014

il contribuente, alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione, può emendare, anche in sede contenziosa, la propria dichiarazione fiscale, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella relativa redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria

Con la sentenza 30 maggio 2014, n. 12149, la Corte di Cassazione ha confermato l'emendabilità della dichiarazione in giudizio. *“E' invero ius reception che, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria espressa in atto impositivo, il contribuente, alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione, può emendare, anche in sede contenziosa, la propria dichiarazione fiscale (che sia dichiarazione di scienza), allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella relativa redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria (Cass. Sezioni Unite nn. 15063 e 17394 del 2002; nonché, da ultimo, Cass. n. 10356/2006, n. 1708/2007, n. 5738/2007, n. 29738/2008)”*.

Brevi riflessioni giurisprudenziali

Sono diversi gli interventi giurisprudenziali della Suprema Corte che vanno registrati sulla questione e che possono essere da guida per i Lettori che si trovano davanti al dilemma se emendare o meno la dichiarazione, e in quali ipotesi e momenti.

- Con la sentenza n. 4878 dell'8.08.1988 la Corte ha affermato che la dichiarazione di imposta non è una confessione stragiudiziale e, quindi, ben può essere rettificata dal contribuente, specie nel caso in cui l'inesattezza è frutto di errore riconoscibile.
- Con la sentenza n. 13484 dell'8.06.2007 ha statuito che *“il rigoroso regime legale che regola il modo ed il tempo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorché l'errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa, dovendosi riconoscere al contribuente – in un sistema improntato ormai, per effetto dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000), ai principi della*

buona fede e della tutela dell'affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria – la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione, attraverso la procedura disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973”.

- Con la sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011 (ud. del 3 novembre 2010) la Corte di Cassazione ha ritenuto emendabile la dichiarazione anche in fase contenziosa, facendo propri i principi espressi a Sezioni Unite, che hanno ripetutamente affermato che *"la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile 'ratione temporis', è - in linea di principio – emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare. L'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, in quanto: la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e 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; l'art. 9, commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente, applicabili ratione temporis, non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dai contribuente; un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva - art. 53 Cost., comma 1 - e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa - art. 97 Cost., comma 1" (così SS.UU. n. 15063/2002 e vedi anche successivamente SS.UU. n. 17394/2002). Di conseguenza, la giurisprudenza ha tratto come logico corollario che “la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (v. Cass. n. 22021/2006, peraltro in precedenza v. anche, in parte, cass. n. 10055/2000)”.*
- Con la sentenza n. 7294 dell'11 maggio 2012 (ud. 17 novembre 2011) la Suprema Corte, innanzitutto, rileva che *“il principio di drittocristallizzato nella sentenza resa a SS.UU. 25.10.2002 n. 15063, ribadito da SS.UU. 6.12.2002 n. 17394 e da SS.UU. 9.1.2003 nn. 119-123 ed al quale si sono uniformate le successive sentenze rese a sezioni semplici (cfr. Corte Cass. 5' sez. 19.5.2003 n. 7810, id. 23.5.2003 n. 8153, d. 6.4.2004 n. 6787, id. 6.7.2004 n. 12405 - con riferimento alla emendabilità della dichiarazione mediante 'ritrattazione implicita' costituita da successiva istanza di rimborso -, id. 5' sez. 9.7.2004 n. 12791, id. 3.3.2005 n. 4609, id. 8.7.2008 n. 18673, id. 19.12.2008 n. 29738) trova fondamento nell'argomento secondo cui la indicazione dei dati relativi alle singole voci contenute nella dichiarazione dei redditi sottoscritta dal contribuente non*

produce gli effetti negoziali della ricognizione di debito titolata (e dunque non integra manifestazione di volontà negoziale) ma si esaurisce in una mera esternazione di scienza e di giudizio, sempre modificabile in ragione della acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e valutazione dei dati riferiti (vedi sentenze citate: da ultimo ancora Corte Cass. 5' sez. 4.2.2011 n. 2725)". Tuttavia, osserva la Suprema Corte, "l'affermazione di una generale ed automatica emendabilità degli errori commessi dal contribuente nella redazione della dichiarazione, ... non può ritenersi estesa alla dichiarazione dei redditi 'tout court', ma deve correttamente circoscriversi alla 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 la esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta), rimanendo a tali ipotesi estranea la concreta fattispecie in esame in cui - come riconosciuto peraltro dalla stessa società ricorrente - il contribuente, con la stessa dichiarazione, viene ad esercitare una facoltà di opzione riconosciutagli dalla norma tributaria (art. 102 TUIR nel testo vigente 'ratione temporis'), potendo, alternativamente, scegliere liberamente o di portare in diminuzione dal reddito dichiarato e perdite (maturate nel precedente quinquennio), oppure di riportare nelle dichiarazioni relative ai successivi anni di imposta le perdite (verificatesi non anteriormente al quadriennio) non utilizzate per la compensazione. Tale opzione integra esercizio di un potere discrezionale di scelta nell'"an" e nel "quando" riconducibile ad una tipica manifestazione di autonomia negoziale del soggetto che è diretta ad incidere sulla obbligazione tributaria e sul conseguente effetto vincolante di assoggettamento alla imposta, e dunque 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. Corte Cass. 3' sez. 1.10.1993 n. 9777. In termini, con riferimento alla opzione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36 bis, per avvalersi del regime di dispensa dagli obblighi di fatturare e registrazione relativi ad operazioni esenti, esercitata mediante la dichiarazione annuale IVA: cfr. Corte Cass. 1' sez. 27.3.1997 n. 2732; id. 1' sez. 19.9.1997 n. 9310; id. 1' sez. 5.11.1998 n. 11102)".

- Con l'ordinanza n. 6318 del 13 marzo 2012 la Corte di Cassazione, alla luce dei principi affermati da precedenti pronunce (Cass. nn. 18076 del 02/07/2008 e 4236 del 02/03/2004), ha affermato che *"in tema di IVA, la dichiarazione del contribuente non costituisce la fonte dell'obbligo tributario, né produce effetti assimilabili a quelli di una confessione, ma rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta, con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile, non potendosi precludere al contribuente - anche in conformità al principio di capacità contributiva - di dimostrare l'inesistenza, anche parziale, dei presupposti d'imposta erroneamente dichiarati"*.
- Con la sentenza n. 5852 del 13 aprile 2012 (ud. 21 febbraio 2012) la Corte di Cassazione ha affermato che *"La giurisprudenza di questa Corte è consolidata nel senso che, di regola, le*

dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma costituiscono mere dichiarazioni di scienza, sicché (salvo casi particolari: ad es., le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente, se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico (Cass. SU n. 15063 del 2002)". Da ciò ne deriva, come logico corollario, "che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Cass. n. 22021 del 2006, n. 2626 del 2011). Tale principio va applicato nella specie, non potendo ritenersi ostativo l'invocato D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, (introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2, con effetto dal 1 gennaio 2002, in base all'art. 19 dello stesso decreto), disposizione che introduce, bensì, precise modalità per l'integrazione delle dichiarazioni (mutuandole dalle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni e prevedendo l'utilizzo di modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta di riferimento) ed il limite temporale del 'termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo', ma ciò prescrive per emendare 'errori od omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior reddito od un maggior debito d'imposta od un minor credito', e, cioè, per il caso in cui, tramite la rettifica si voglia mutare la base imponibile, o l'ammontare dell'imposta, ipotesi diversa da quella in esame in cui viene in rilievo, com'è incontrovertito, un errore meramente formale".

- Con l'ordinanza n. 19661 del 27 agosto 2013 (ud. 11 luglio 2013) la Corte di Cassazione ha ritenuto emendabile la dichiarazione fiscale anche successivamente al termine di cui all'art. 2, c. 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998. Per la Corte (che richiama la sentenza n. 5852 del 13/04/2012) "la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma di carattere meramente formale, è esercitabile anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione, (fissato in quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2), poichè questa scadenza opera, atteso il tenore letterale della disposizione, solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale".
- Con la sentenza n. 22692 del 4 ottobre 2013 (ud. 14 marzo 2013) la Corte di Cassazione ha confermato che il contribuente, "anche in sede contenziosa, ben può emendare errori materiali e solo formali, in tal modo evitando la realizzazione di un prelievo fiscale indebito e più gravoso di quello previsto dalla legge, in contrasto con i principi costituzionali della capacità contributiva e della correttezza dell'azione amministrativa, che avrebbero dovuto indurre l'Ufficio a prendere

atto dell'errore e annullare l'atto impugnato (v., in senso conforme, sia pur in tema di ritrattabilità della dichiarazione redditi, Cass. 1926/2008; Cass. 2226/2011; Cass. 5852/2012)".

- Con l'ordinanza n. 3754 del 18 febbraio 2014 (ud. 6 febbraio 2014) la Corte di Cassazione ha confermato l'emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa. La Corte sottolinea che, in adesione all'art. 53 Cost., in tema di imposte sui redditi, *"la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011; nonché ordinanza 19661 del 27 agosto 2013)".*
- Con la sentenza n. 6381 del 19 marzo 2014, la Corte di Cassazione ha ritenuto non più emendabile la dichiarazione dopo la notifica del Pvc. Per la Corte, nei suddetti termini, *"la decisione impugnata risulta errata, anche alla luce della recente giurisprudenza di questo giudice di legittimità (alla quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene) secondo la quale costituisce causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione di precedente dichiarazione, in quanto se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse, la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore, (cfr. cass. n. 5398 del 2012 riferita proprio ad ipotesi di dichiarazione integrativa presentata dopo la notifica del processo verbale di constatazione, in relazione a contestazioni concernenti operazioni di importazione da fornitori con sede in Paesi a fiscalità privilegiata). In proposito, è infatti sufficiente osservare che, dopo la contestazione della violazione, non può che essere preclusa ogni possibilità di regolarizzazione, posto che, ove fosse possibile, come ritenuto dai giudici d'appello, porre rimedio alla mancata separata indicazione delle deduzioni in oggetto (o a qualunque altra irregolarità) anche dopo la contestazione della violazione, ogni integrazione-correzione finirebbe inammissibilmente per configurarsi (v. in proposito anche C. cost. n. 392 del 2002) in un mezzo per eludere le sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza della correlativa prescrizione".*
- Con l'ordinanza n. 8222 dell'8 aprile 2014 (ud. 19 marzo 2014) la Corte di Cassazione, facendo propri alcuni precedenti (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3400 del 12/02/2010, conforme Cass.n. 8725 del 2003), ha affermato che *"In tema di emendabilità della dichiarazione dei redditi e con riguardo al D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 36, il quale ha reso retroattivamente applicabili le disposizioni del D.P.R. n. 917 del 1986, (qualora le dichiarazioni validamente presentate risultino ad esse conformi), anche ove abbiano introdotto un regime di assoggettamento a tassazione non previsto dal previgente D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, al fine di stabilire se al contribuente, il quale abbia già di fatto anticipato, in sede di dichiarazione, i contenuti della nuova normativa, sia o meno consentito procedere alla rettifica della dichiarazione medesima, occorre accertare il*

momento in cui la rettifica - sotto forma di istanza di rimborso - è stata operata; solo se l'istanza di rimborso delle somme, indebitamente pagate secondo la vecchia normativa, sia stata formulata prima dell'entrata in vigore del citato D.P.R. n. 42 del 1988, la rettifica deve ritenersi efficace (con conseguente accoglimento della domanda di rimborso), avendo tempestivamente reso la originaria dichiarazione conforme alle nuove disposizioni, mentre, se presentata dopo, la rettifica stessa non impedisce che la conformità della dichiarazione alle norme sopravvenute (con automatica applicabilità di queste ultime) si consolidi definitivamente”.

1 luglio 2014

Francesco Buetto