

Le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP sono sempre ritrattabili

di [Fabio Gallio](#)

Publicato il 14 Settembre 2016

la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione IRAP sono sempre ritrattabili dal contribuente in quanto sono dichiarazioni di scienza...

1. Premessa



Con la sentenza del 15/09/2016, n. 14496, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso di un contribuente che si era opposto alle richieste dell'Amministrazione Finanziaria.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate, a seguito di controllo automatizzato sulla dichiarazione dei redditi di un medico di base, riscontrato mancato versamento dell'Irap per un determinato anno, dichiarata dal contribuente, ma non versata.

L'Agenzia ha, pertanto, provveduto con cartella esattoriale a recuperare la somma non corrisposta, contro la quale il contribuente ha proposto ricorso adducendo di non avere un'organizzazione stabile tale da poter giustificare il pagamento dell'imposta.

La Corte di Cassazione ha accolto le doglianze del contribuente, il quale aveva ritenuto che il fatto di avere dichiarato di dovere l'Irap non escludeva il diritto di impugnare l'atto (cartella esattoriale) che ne costituiva la liquidazione.

Infatti, secondo i giudici di legittimità, l'impugnazione della cartella esattoriale, emessa in seguito a procedura di controllo automatizzato ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo sia fondato sui dati evidenziati dal contribuente nella propria dichiarazione, in quanto tale conclusione presupporrebbe la irrettrattabilità delle dichiarazioni del contribuente che, invece, avendo natura di dichiarazioni di scienza, sono ritrattabili in ragione della

acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione

Tale pronuncia, pertanto, conferma il consolidato indirizzo giurisprudenziale che ritiene sempre possibile per il contribuente, in caso di errore, procedere a modificare quanto indicato in dichiarazione.

2. I motivi della ritrattabilità.

Infatti, le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma costituiscono mere esternazioni di scienza e di giudizio, sicché possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente, se, per errore commesso nella relativa redazione, possa derivare l'assoggettamento del dichiarante¹ ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico ; e questo è possibile² anche dopo l'emissione di un provvedimento impositivo ovvero nell'ambito del processo tributario .

La necessità di emendare una dichiarazione potrebbe derivare, non solo da errori di calcolo o di liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi di reddito, dalla inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito, dalla errata individuazione delle voci del modello di dichiarazione da compilare nelle quali collocare le singole poste, ma anche da una errata indicazione di un credito di imposta del periodo precedente, o da un'errata indicazione di una perdita fiscale riportabile.

Controversa, invece, risulta essere la possibilità di emendare gli errori commessi nella dichiarazione³ fiscale se relativi alla indicazione di dati riferibili a “*espressioni di manifestazioni di volontà negoziale*” .

Ciò potrebbe verificarsi nei casi in cui i dati della dichiarazione esprimono una scelta opzionale riconosciuta al contribuente, come quella della scelta tra richiesta in rimborso o utilizzo in compensazione dei crediti, ovvero quella della tassazione in un unico periodo di imposta o in quote costanti nel periodo di imposta di realizzo e nei successivi, ma non oltre il quarto, delle plusvalenze relativi ai beni posseduti da oltre tre anni.

Ma la modificabilità delle scelte non sarebbe definitivamente esclusa. La Suprema Corte⁴ ha, infatti, precisato che, tali manifestazioni di volontà hanno la stessa natura giuridica di atti unilaterali ricettizi e, pertanto, laddove il contribuente voglia far valere (anche in giudizio) la correzione apportata con la

dichiarazione integrativa ha l'onere, ai sensi degli artt. 1427 e ss. del c.c., di fornire la prova della rilevanza dell'errore con riguardo sia ai requisiti della essenzialità che della obbiettiva riconoscibilità (art. 1428 c.c.).

3. Conclusioni

La tesi della Corte di Cassazione, secondo la quale al contribuente deve essere sempre concessa la possibilità di ritrattare quanto indicato in dichiarazione, nel caso in cui abbia commesso degli errori che abbiano comportato una liquidazione di maggiori imposte rispetto al dovuto, è condivisibile e rispettosa dei principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 97 Cost..

Non sono, però, ancora chiari i termini e le modalità per effettuare tale ritrattabilità.

In merito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁵ si sono recentemente pronunciate in merito alla possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione integrativa che permetta di correggere errori che gli hanno fatto dichiarare un maggior imponibile rispetto al dovuto.

In particolare, dopo avere effettuato una puntuale descrizione della problematica dei termini concessi al contribuente per presentare una dichiarazione a suo favore, le Sezioni Unite hanno accolto il ricorso della società e, rinviando al giudice di appello, hanno sancito i seguenti principi di diritto: *“La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, 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 la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'Imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del DPR 602/73 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8- bis DPR 322/98. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 DPR 322/98 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 DPR 602/73, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della*

dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria”.

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha, quindi, confermato un principio molto importante per il contribuente, ovvero che vi è sempre la possibilità di emendare gli errori contenuti nella propria dichiarazione dei redditi, anche qualora si tratti di opporsi in contenzioso ad un'infondata pretesa tributaria; e questo a prescindere dai termini previsti dal legislatore per presentare le dichiarazioni integrative.

Molto discutibile, invece, la presa di posizione in merito alla mancata possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore del contribuente oltre l'anno e, quindi, entro i termini previsti per effettuare gli accertamenti, anche se dalla stessa dichiarazione non emerga un credito da utilizzare in compensazione.

Infatti, questa interpretazione della norma, oltre, a discostarsi dalla prevalente giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione⁶ di fatto permetterebbe al contribuente di procedere a rettificare errori che lo hanno penalizzato nella determinazione delle imposte dovute, solamente dopo che gli siano state notificate delle contestazioni o delle richieste di pagamento.

Si potrebbe obiettare che il contribuente, accortosi dell'errore, abbia comunque la possibilità di richiedere il rimborso di quanto versato ex art. 38 del DPR 600/1973, ma anche in questo caso sarebbe penalizzato, in quanto, in ogni caso, andrebbe incontro al rischio di un diniego attraverso il c.d. “*silenzio-rifiuto*” con onere di adire la giustizia tributaria.

Pertanto, come si è cercato di esporre e per salvaguardare sempre il rispetto dei principi degli articoli 53 e 97 della Costituzione, la possibilità per il contribuente di ritrattare quanto indicato in dichiarazione a proprio favore deve essere concessa anche prima di una contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ed entro i più ampi termini previsti (quelli dell'accertamento) per quella a sfavore (art. 2, c. 8, del DPR 322/1998), con possibilità per gli Uffici di riaprire i termini per i controlli degli elementi rigenerati nella nuova dichiarazione⁷.

A questo punto, però, è necessario fare presente che la Corte di Cassazione, con la sentenza del 3 agosto 2016, n. 16185, prendendo atto dei principi statuiti dalle Sezioni Unite di cui sopra, sembrerebbe comunque confermare che il periodo di un anno previsto dall'art. 2, comma 8-bis, sia limitato solo all'ipotesi di utilizzo in compensazione del credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

Infatti, nella motivazione si legge che su tale ultima questione la stessa Corte ha ripetutamente ribadito che, in tema di imposte sui redditi, il termine annuale di cui all'art. 2, c. 8-bis, del DPR n. 322 del 1998 per la presentazione della dichiarazione integrativa, è finalizzato all'utilizzazione in compensazione del credito eventualmente risultante.

Considerato che l'Agenzia delle Entrate continui a non riconoscere la possibilità per il contribuente di rettificare la propria dichiarazione, malgrado il dettato normativo sia chiaro e la giurisprudenza si stia esprimendo a favore del contribuente, si auspica, come riportato nella risposta all'interrogazione parlamentare, Camera dei Deputati, del 28 aprile 2016, n. 5-08512, un tempestivo intervento legislativo. Questo dovrebbe garantire, anche attraverso una norma di interpretazione autentica per chiudere i contenziosi in corso, l'uniformità dei termini di integrazione delle dichiarazioni dei redditi, prevedendo esplicitamente la riapertura dei termini per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di presentazione di dichiarazione integrativa a favore ex art. 2, c. 8-bis; ipotesi questa già prevista, tra l'altro, dall'articolo 1, comma 640, legge stabilità 2015 nei casi di ravvedimento e dichiarazione integrativa a sfavore (modifica all'articolo 2, comma 8, decreto del Presidente della Repubblica 322/98), secondo cui il termine di decadenza per le attività di liquidazione ed accertamento decorre dall'invio della dichiarazione integrativa (limitatamente agli elementi oggetto di integrazione).

In tale caso, la modifica normativa potrebbe comunque prevedere la preclusione alla compensazione ex articolo 17 decreto legislativo 241/97 nei casi di integrativa a favore presentata oltre l'anno, per evidenti problemi di controllo ed incrocio dei dati, come sancito dalla prevalente giurisprudenza della Corte di Cassazione sopra citata.

14 settembre 2016

Fabio Gallio

1 Così anche CT Regionale della Lombardia, sentenza del 22 maggio 2014, n. 2848/14/2014.

2 Sentenza della Corte di Cassazione n. 22490 del 4 novembre 2015.

3 Così Ordinanza della Corte di Cassazione del 16 settembre 2015, n. 18180.

4 Con la Sentenza dell' 11 maggio 2012, n. 7294.

5 Con la sentenza del 30 giugno 2016, n. 13378.

6 Cfr. l'ordinanza del 12 gennaio 2016, n. 313/16, e le sentenze n. 4049 del 27 febbraio 2015 e n. 6665 dell'1 aprile 2015.

7 Così Circ. Ag. Entr. 24 settembre 2013, n. 31/E, par. 8.